



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العــالي و البحث العلمي

جامعــة العقيد الحــاج لخضر - باتنة

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارية

قسم التسيير

تخصص محاسبة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

تحت عنــوان

قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية
(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)

إعداد الطالب:
سالمي محمد الدينوري

تحت إشراف الدكتور:
عقاري مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. رحال علي	استاذ التعليم العالي	جامعةالحاج لخضر باتنة	رئيسا
د. عقاري مصطفى	أستاذ محاضر	جامعةالحاج لخضر باتنة	مشرفا
د. لعماري أحمد	أستاذ محاضر	جامعةالحاج لخضر باتنة	ممتحنا
د. سعيدي يحي	أستاذ محاضر	جامعة محمد بوضياف مسيلة	ممتحنا

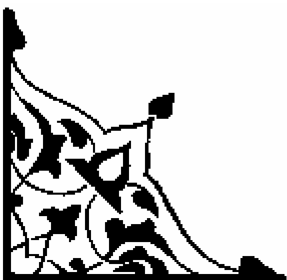
السنة الجامعية 2009/2008



يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله"**..يَرفع الله الذين أمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير**"

سورة المجادلة الآية 11

يقول العماد الأصفهاني في بعض ما كتبه"..إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابا في لوحه إلا قال في غده لوغير هذا لكان أحسن ، ولو زيد كذا لكان يستحسن ، ولو قدم هذا لكان أفضل ، ولو ترك هذا لكان أجمل ، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر.."





كلمة شكر

يقول سبحانه وتعالى لأن شكرتم لأزيدنكم ، وليس ذلك على الله بعزيـــز
فشكرا لله على كل نعمه التي لا تحص ولا تعد.......
كما أتقدم بالشكر و الامتنان إلى كل أساتذتي في الدراسات العليا بجامعة باتنة وأخص بالذكر أستاذي الدكتور عقاري مصطفى على ما قدمه مــن علم وجهد، الأستاذ الدكتور رحال علي ، الدكتور لعماري أحمــد وبقيــة الأساتذة فردًا فردا
كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني على هذا الإنجــاز مــن أصــدقاء الدرب وأصدقاء العمل: بشير، يوســف ، حمــدي ، لزهــر، محمــد، أبوبكر،علاء.......

الإهداء

أهدى هذا العمل إلى روح أبي وأمي الكريمين ...إلى زوجتي العزيزة إلى أبنائي وأهلي ....إلى كل طالب علم......

الصفحة	الفهــــرس
1	**المقدمة**
3	**الفصل الأول: المحاسبة المالية**
5	**1.1. تعريف المحاسبة المالية**
7	**2.1. تطور الفكر والممارسة في مجال المحاسبة**
7	1.2.1. التاريخ القديم للمحاسبة
8	2.2.1. المحاسبة مهنيا وأكاديميا
11	3.2.1. المحاسبة كنظام للمعلومات
14	4.2.1. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
15	**3.1. الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة**
17	1.3.1. أهداف القوائم المالية
20	2.3.1. الافتراضات المحاسبية
21	3.3.1. الخصائص النوعية للقوائم المالية
27	**4.1. القوائم المالية**
27	1.4.1. الميزانية
33	2.4.1. قائمة الدخل
37	3.4.1. قائمة التغيير في حقوق الملكية
38	**خلاصة**
39	**الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية**
40	**1.2.الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي**
40	1.1.2. التمييز بين التوحيد والتوافق
41	2.1.2. فوائد التوافق
43	3.1.2. الانتقادات والعوائق التي تواجه عملية التوافق
44	4.1.2. الاختلافات الموجودة في الممارسات المحاسبية في دول العالم
46	**2.2. هيئة إعداد المعايير المحاسبية الدولية**
46	1.2.2. التطور التاريخي للمعايير المحاسبية

2.2.2. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	48
3.2.2. تشكيل اللجنة الدائمة لتفسير المعايير (SIC)	51
4.2.2. اتفاقية IOSCO/ IASC	52
3.2. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	54
1.3.2. لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC	59
2.3.2. مشروع التحسينات	59
3.3.2. الالتقاء بين IASB وFASB	60
4.3.2. تصنيف المعايير	63
4.2. دور الهيئات الدولية في إعداد المعايير المحاسبية	65
1.4.2.المنظمات العالمية العامة	65
2.4.2.المنظمات العالمية الخاصة	66
3.4.2.المنظمات الإقليمية الخاصة	67
خلاصة	70
الفصل الثالث: المعيار الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية	72
1.3. عموميات حول قائمة التدفق النقدي	72
1.1.3. لمحة تاريخية عن قائمة التدفقات النقدية	73
2.1.3 .أهمية عرض المعلومات التدفق النقدي	74
3.1.3. تحديد المقصود بمفهوم النقدية وما في حكمها	77
2.3.عرض قائمة التدفق النقدي	78
1.2.3. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	79
2.2.3. التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	84
3.2.3. التدفقات النقدية من النشاط التمويلي	87
3.3. بعض المشكلات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية	88
1.3.3. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية والتدفقات الغير عادية	88
2.3.3. الفوائد وتوزيعات الأرباح الضرائب الدخل	91
3.3.3. الاستثمار في شركات تابعة وشركات شقيقة	93

4.3.3. المعاملات غير النقدية و إفصاحات أخرى	95
4.3. أغراض قائمة التدفقات النقدية والنسب المستخلصة من بياناتها.	103
1.4.3. أغراض قائمة التدفقات النقدية	103
2.4.3. النسب المستخدمة في تحليل قائمة التدفقات النقدية	104
خلاصة	107
الفصل الرابع: دراسة حالة شركة رويال مونديال	108
1.4. ماهية المؤسسة	109
1.1.4. تعريف المؤسسة وبطاقتها الفنية	109
2.1.4. نشأة وتطور الشركة	110
3.1.4. أهداف المؤسسة وغاياتها	110
4.1.4. الهيكل التنظيمي للشركة	111
2.4. الدراسة المحاسبية للمؤسسة	114
1.2.4. إعداد الميزانية الختامية	115
2.2.4. إعداد قائمة الدخل	120
3.4. قائمة التدفقات النقدية	124
1.3.4. قائمة التدفقات النقدية بالطريقة الغير مباشرة	125
2.3.4. الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية	129
4.4. استخدام نسب	132
1.4.4. النسب المستخرجة من النشاط التشغيلي	133
2.4.4. النسب التي تمتم بالمركز المالي	135
خلاصة	137
الخاتمة	141

مقدمـــــــة

لقد ورثت الجزائر عن الاستعمار الفرنسي نظاما محاســبيا يســمي بــالمخطط المحاسبي العام PCG، ونتيجة للتغيرات السياسية والظروف الدولية وخاصة ما يعرف بالحرب الباردة، انحازت الجزائر إلى التيار الاشتراكي وأصبح الخطاب السياسي فــي ذلك الوقت إن الاستقلال السياسي غير كاف، ولابد من تعزيزه باستقلال اقتصــادي – على اعتبار أن الاقتصاد الجزائري مرتبط بالاستعمار- وبدأ التفكير في فك الارتبــاط الاقتصادي بإنشاء مخطط محاسبي وطني يعبر عن الواقع الاقتصادي وتم ذلك فعلا في سنة1975 ونتيجة تبني هذه النصوص التي تم إعدادها في سياق الاقتصاد الموجه، لم تكن محل أي تعديل مهم من شانه السماح بحل المشاكل التي اعترضت تطبيقها (لم يتم تحديد التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض إيجاري، امتياز المرفق العــام، العمليــات بالعملة الأجنبية ....)، كما اتضح من خلال التجربة أن هذه النصوص لا يمكنها مــن وجهة نظر المحاسبة التكفل بالأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة و لا يعــرض قــوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية تســمح لمختلــف المســتعملين، لاســيما المســتثمرين والمسيرين، من الحصول على معلومات شفافة تســتغل مباشــرة .علــى اعتبــار أن المؤسسات تسير مركزيا ولم تكن هناك بورصــة ولا ميكانيزمــات الســوق وكانــت المنتجات والعملة مدعمة وبتالي لم تكن هناك ضرورة لتطوير النظام المحاسبي.

ومع بداية التسعينات تغيرت الظروف الاقتصادية مع وقوع الجزائــر فــي فــخ المديونية والتضخم وما نتج عنه من إعادة الجدولة الشئ الــذي أدى إلــى خضــوعها للضغوط الدولية كما أن الظروف الاقتصادية عرفت تدهورا كبيرا خاصة بعد الأزمــة العالمية لسنة 1986 والتي تركت آثارها على الاقتصاد الجزائري كل ذلــك أدى إلــى التفكير في إجراء إصلاحات جذرية على الاقتصاد منها إنشــاء بورصــة وإخضــاع المؤسسات إلى اقتصاد السوق، تطبيق الخوصصة، تخفيض قيمة العملة، رفع الدعم عن المواد الاستهلاكية .ألا أننا نجد أن النظام المحاسبي الوطني لم يكن يتلاءم مع هذه الإصلاحات وخاصة مع انفتاح الاقتصاد الوطني مع العالم الخارجي ودخول البورصة وظهور الخوصصة، وتسارعت هذه الإصلاحات التي وقعت على هيكلة المؤسســات والمفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة OMC إلى مراحلها الأخيرة .

إن التغيرات التي حدثت على المؤسسات الاقتصادية تستدعي الانتقال من الاعتماد على الميزانية، وجدول الأرباح فقط بل يتعداه إلى قائمة التدفقات النقدية لما لهـا مـن أهمية في تحديد جانب السيولة والتي تهم متعاملي الكيانات الاقتصادية بمـا فـي ذلـك المساهمين

كل هذه الإصلاحات تستدعي وتتطلب إعادة النظر للمخطط المحاسبي الـوطني ليتماشي واحتياجات المؤسسات الجزائرية والظروف الدولية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف الرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية لترقى إلى مسـتوى المعايير المحاسبية الدولية .

من هنا يتبادر لنا طرح الإشكالية التالية .

ما المميزات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي قائمة التـدفقات النقديـة وكيف يتم تطبيقه في ظل مشروع النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر ؟

لتسهيل الإجابة على التساؤل أعلاه سوف نقسم التساؤل إلى أسـئلة أو إشـكاليات فرعية

- ما هي التطورات الحديثة في المحاسبة المالية ؟
- ما هي أهمية قائمة التدفقات النقدية مقارنة مع باقي القوائم المالية ؟
- كيف يتم تجسيد معيار قائمة التدفقات في SCFفي الجزائر ؟

وللإجابة على الإشكاليات الفرعية نطرح الفرضيات التالية

- إن التطورات في المحاسبة المالية أدت بالمحاسبة الى معالجة بعض الميـادين مثل المحاسبة الاجتماعية ومحاسبة التضخم
- ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتم من خلال التوافق
- قائمة التدفقات النقدية هي مكملة لباقي القوائم الأخرى ولايمكن الاستغناء عليها
- قائمة التدفقات النقدية يمكن تجسيدها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة :

سوف نحاول من وراء دراستنا هذه الى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية التي أصبحت ضرورية لتطبيقها في الجزائر، علما أن طرح النظام المحاسبي الجديد والذي سيطبق بداية من 2010 والذي يتلائم مع المعايير المحاسبية الدوليـة وسـوف نختـار كمحور للدراسة المعيار المحاسبي الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية.

المنهج المتبع :

بما أن دراستنا دراسة في مجال العلوم المحاسبية نختار المنهج الاستقرائي مقسما بين منهجين وصفي وتحليلي.

المنهج الوصفي في المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية .

منهج دراسة الحالة في دراسة الجانب التطبيقي حيث تقوم بتطبيق المعيار07 على المؤسسة .

أما الأدوات المستخدمة فهي القانون التجاري الجزائري المخطط المحاسبي الوطني، نص المعايير الدولية للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي الجديد، الميزانيات المحاسبية.

صعوبات الدراسة: لقد صادفنا أثناء دراستنا مجموعة من الصعوبات من بينها.

- صعوبة تحديد المصطلح فالنقدية وما في حكمها قديطلق عليها وما يعادلـــه أو الخزينة وما يعادلها وجدول حسابات النتائج يطلق عليه قائمة الدخل او قائمـــة الأرباح والخسائر.
- ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد متأخر في الجريدة الرسمية فقد ظهر في أواخر مارس 2009.
- صعوبة تحويل الحسابت اثناء دراسة الحالة من حســابات حســب المخطــط المحاسبي الوطني الى حسابات حسب النظام المالي الجديد.

ولقد قسمنا بحثنا إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: مدخل نظري للمحاسبة المالية وفيه نتعرض لمختلف تطورات المحاسبة

الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وفيه نتعــرض للهيــآت وظــروف نشــأتها وتطورها وأهم المعايير

الفصل الثالث: قائمة التدفقات النقدية: وفيه نتعرض نشأة هذا المعيار وكيفيـــة تطبيقــه والصعوبات المتعلقة به .

الفصل الرابع: تطبيق معيار قائمة التدفقات النقدية وهنا نقدم المؤسسة محل الدراسة ثم عرض للمعطيات المالية ثم تقديم قائمة التدفقات النقدية وتحليل النسب المستخلصة منها.

الفصل الأول

المحاسبة المالية

الفصل الأول المحاسبة المالية

:M

المحاسبة بطبيعتها علم اجتماعي يستجيب للحاجات الآنية للمجتمع، سبق التطبيق فيها التنظير، وقد نما هذا العلم و تطور عبر التاريخ، معتمدا على الفروع الأخرى التي أخذ منها أكثر مما أعطاها، وقد اعتبرت المحاسبة متغيرا تابعا بتطور المجتمع، فهي لا تسبق المجتمع ولا تقوده بل تنقاد لتطوراته في جميع المجالات الحياتية وتتميز بأنها انفعالية وليست فاعلة وترتبط بالوسط الاجتماعي الذي توجد فيه وقد كان نشوؤها بفضل تفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية ساهمت جميعها في نشأة المحاسبة وتطورها على مر العصور. وأقرب العلوم إلى المحاسبة نجد الاقتصاد الذي أخذت منه الكثير من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، إلا أن علاقات المحاسبة في الوقت الحاضر تواصلت مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية، مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة وعلم القانون بل تعداه حتى إلى العلوم البحته مثل الرياضيات و الإحصاء واستفادت من بحوث العمليات واستفادت من الأرقام القياسية لتعديل البيانات المالية المتأثرة بالتضخم. و قد تفاعلت كل هذه العلوم فساهمت في وضع البنيان النظري للأساليب المحاسبية.

1.1.تعريف المحاسبة المالية

يعتقد الكثيرون أن المحاسبة تعد من المجالات الفنية المتخصصة التي يقتصر فهمها على المحاسبين، ولكن في واقع الأمر نجد أن كل فرد يمارس المحاسبة يوميا بطريقة أو بأخرى. فالمحاسبة هي مجال المعرفة الذي يختص بقياس نشاط الوحدات الاقتصادية وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة به سواء كانت تعد ميزانية بنك، أو تسجيل عمليات في البنك، أو تحسب الضريبة المستحقة على دخلك، أو تدير شركة كبرى، فأنت تتعامل مع مفاهيم محاسبية ومعلومات محاسبية.

ولقد تطور تعريف المحاسبة بتطور الفكر المحاسبي، فقد صدر عن جمعية المحاسبين الأمريكيين AICPA[1] في سنة 1941التعريف التالي" المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث". وهنا نجد أن هذا التعريف يركز على الجانب الإجرائي للمحاسبة من

---

(1)AICPA , Accounting Terminology Bulletin (1941)

تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية ثم تقديم ملخصات على شكل نتائج فان هذا التعريف وصف العملية المحاسبية أي ركز على جانب الشكل.

وفي تعريف لاحق قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية AAA[2] نص على أن المحاسبة "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة ".

وهنا نجد أن تعريف المحاسبة لم يعد مقتصرا على الجانب الشكلي للممارسة أو ما يجب أن يقوم به المحاسب بل تعداه إلى أهداف أسمى وهي توصيل المعلومات الاقتصادية من أجل تحليلها من طرف المستخدمين لهذه المعلومات من أجل تحليلها وأخذ القرارات اللازمة. وهنا نلاحظ أن هذا التعريف يتماشي مع التطور الذي عرفته المحاسبة وهي المرحلة الثالثة أي أن المحاسبة هي نظام للمعلومات.

أما المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين فقد أكد في سنة 1975على أن المحاسبة " هي توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية، وأن هذه المعلومات التي هي أساسًا معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار[3]. وهنا يتم التركيز ليس على الجانب الإجرائي من حيث الممارسة، مع الإبقاء على اتخاذ القرارات. وهنا اهتم التعريف بالمعلومات المحاسبية أي من خلال المخرجات المحاسبية وعلى المحاسبة كنظام للمعلومات، هذه المعلومات تستخدم في اتخاذ القرارات طبعا، من طرف المستخدمين.

في سنة 1975 حاولت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) من خلال أعضائها الأكاديميين أن تعيد صياغة تعريف للمحاسبة الذي أصدرته سابقا، أما صياغة التعريف الجديد "...على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية[4] ".

يعتبر هذا التعريف تجسيدا للاتجاه الحديث في المحاسبة، والذي ينقل اهتمام القوائم المالية صوب أحداث أكثر شمولية بحيث تتضمن ترقية وتدعيم طاقات المجتمع وقدرته، كما ساهم التوجه الجديد في تطوير فرع جديد للمحاسبة يعرف باسم المحاسبة الاجتماعية، والتي تحث منشأة الأعمال على الاهتمام بالأنشطة الإنتاجية في البيئة الاجتماعية عن طريق قياس

---

(2) AAA (1966). Statement of basic accounting theory .

(3) عباس مهدي الشيرازي (1990) : نظرية المحاسبة. ذات السراسل ،الكويت. ص15

(4) مصطفى عقاري(2004) : مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة فرحات عباس سطيف.ص:9.

ذالك الأثر وتحديد دور المؤسسة لتحقيق التكاليف والمنافع الاجتماعية وإفصاح ذلك في القوائم المالية

كما يمكن تعريف المحاسبة كما يلي[5]:

"المحاسبة تعتبر نشاط خدمي يوفر للأطراف المستفيدة معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المالية المتاحة لغرض تحقيق أكبر عائد اقتصادي ممكن". وطبقا لهذا تعتبر المعلومات المالية بمثابة سلعة اقتصادية ومن هنا نلاحظ التطور السريع في مفهوم المحاسبة، ومجالات تطبيقها بشكل يعكس التطور الاقتصادي والاجتماعي، وتغليب حاجة المجتمع على حاجة الفرد في التقارير المالية.

2.1.تطور الفكر والممارسة في مجال المحاسبة

إن الفكر المحاسبي هو نتاج عملية تراكمية عبر الزمن فهناك ممارسات وتطبيقات محاسبية لم تتغير بل أصبحت قواعد وقوانين عرفية تبنتها أجيال من المحاسبين لدرجة أنها أصبحت إلزامية دون توثيق قانوني وتشريعي[6].

1.2.1. التاريخ القديم للمحاسبة

تم اكتشاف السجلات المحاسبية التي تعود إلى أكثر من خمس ألف سنة في أنحاء متفرقة من العالم، ومثال على ذلك الحضارة المصرية القديمة، والحضارة الفينيقية والحضارة الأشورية، كما أنه في سنة 1915 تم اكتشاف مخطوطة[7] تعود للقرن الثالث قبل الميلاد تحتوي على معلومات حول إقطاعية (Apollorius) باليونان تحتوى على معلومات تثبت بأدلة على وجود نظام محاسبي متطور بشكل مذهل تم استخدامه في اليونان، انتشر نتيجة انتعاش التجارة في اليونان والشرق الأوسط وشرق البحر الأبيض المتوسط، احتوى هذا النظام على أحكام تتعلق بالمحاسبة على أساس المسؤولية، وحسابات شخصية بالأجور المدفوعة للمستخدمين وسجلات للمخزون، وسجلات بشراء الأصول وبيعها والتخلص منها، بالإضافة لأن كل هذه الحسابات كانت تخضع للمراجعة.

---

(5) دونلد كيزو،جيري ويجانت (1995): ترجمة أحمد حامد حجاج. المحاسبة المتوسطة. ج1. دار المريخ للنشر،المملكة العربية السعودية، ص: 22.
(6) ألدون س هندركسون(2005): ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد.النظرية المحاسبية. المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية. ط 4. ص249.
(7) ريتشارد شرودر (2006): وآخرون، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد الفال،نظرية المحاسبة ،دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص:25.

كما أن الرومان احتفظوا بسجلات أكثر تفصيلا، وبما أنهم كانوا يكتبون الأرقام بحروف أبجدية وبالتالي كانت عائقا لتطوير الأنظمة المحاسبية.

وفي عصر النهضة 1300- 1500 ظهرت الاكتشافات الجغرافية والمبادلات التجارية مما أدي إلى انتقال الأرقام العربية إلى أوربا، كما أن اكتشاف العرب للصفر أدى إلى تسهيل الممارسات المحاسبية.

وفي سنة 1494 [8] كتب الراهب (luca pacioli) كتابا في الجبر جاء فيه وصف لنظام القيد المزدوج " مراجعة عامة في الجبر والهندسة والنسب والتناسب ". وقد أدي استعمال القيد المزدوج إلى تمكين منظمات الإعمال من الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات، وأدى إلى القدرة على إعداد القوائم المالية.

وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود بداية القرن السابع عشر وكان الدافع الأساسي آنذاك وراء إعداد قوائم مالية منفصلة هو الحصول على معلومات بخصوص رأس المال، وبالتالي تم التأكيد على بيانات الميزانية وتم تحسينها بطرق مختلفة، بينما كان ينظر إلى بيانات المصروفات والإيرادات باعتبارها بيانات عرضية غير أساسية.

2.2.1. المحاسبة مهنيا وأكاديميا

لم تكن المحاسبة عملا جامدا أو أداة داخلية للرقابة على الممتلكات و إخلاء المسؤولية اتجاه المالكين بل أن التوجه العام منذ بداية القرن التاسع عشر كان في اتجاه تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا.هذه المرحلة وما صاحبها من تحولات كانت نتيجة للعوامل التالية.

1-ظهور الثورة الصناعية: ترتب عن ظهور الثورة الصناعية أن زاد حجم المشروعات بشكل ملحوظ، وصاحب ذالك ضرورة البحث عن مصادر تمويل متعددة للاستثمارات المطلوبة، ومن هنا ظهرت أهمية التطبيقات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الدائنين وما يحقق حماية مصالحهم، ولذا كان من الضروري أن تتطور المبادئ والقواعد المحاسبية في هذا الاتجاه وتمثلت بصفة رئيسية في مفاهيم مثل المحافظة على رأس المال، ورأس المال القانوني، والتفرقة بين الدخل ورأس المال لضمان عدم إجراء توزيعات من رأس المال، بوصفه الضمان الأساسي لسداد حقوق الغير، وكافة التطبيقات التي تأخذ بفلسفة الحيطة والحذر في تحديد الربح وإعداد المركز المالي[9].

(8) رضوان حلوة حنان(2000): بدايات نشوء علم المحاسبة في ايطاليا. مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين الأردن. العدد117. ص:25.
(9) عباس مهدي شيرازي،مرجع سابق ،ص: 20.

من النتائج الرئيسة للثورة الصناعية التي لها تأثير واضح على الفكر وتطبيق المحاسبة نجد ازدياد طول الفترة الإنتاجية. هذه النتيجة وجهت اهتمام المحاسبين نحو نظام محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على عناصر التكلفة ولمعالجة مشكلة توزيع التكاليف الثابتة فيما بين الفترات والمنتجات المختلفة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن محاسبة التكاليف قد أخذت ثلاث اتجاهات رئيسية:

- **P**- استخدام الأسلوب الإحصائي.
- **P**- استخدام أسلوب محاسبي على أساس الانفصال عن المحاسبة المالية.
- **P**- **استخدام** أسلوب الاندماج مع نظام المحاسبة المالية.

2- ظهور شركات المساهمة: إن شركات المساهمة وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة وذلك نظرا لما توفره من مخاطر محدودة. و في نفس الوقت كان العديد من الأفراد من خارج المشروع يحتاجون إلى معلومات عن أنشطة الشركة مما أدى إلى ضرورة إعداد تقارير دوريا. كما أن ظهور هذه الشركات أدى إلى ضرورة التفرقة بين رأس المال والدخل[10].

ولقد كان للخاصية الثانية – انفصال الملكية عن الإدارة – أثر كبير على المحاسبة فقد ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة وما يتطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات. ومن أهم النتائج التي ترتبت على ذلك أن برزت الأهمية القصوى لقائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم مبدأ كفاءة الإدارة واستثمار الأموال الموكلة إليها. ونتيجة لذلك أصبحت الميزانية في درجة أقل من حيث الأهمية وتحدد دورها في مجرد الكشف بالأرصدة المتبقية بعد عمل قائمة الدخل، وطبقا لهذا الاتجاه الجديد أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل لفترات متعاقبة.

إن انتشار شركات المساهمة كان لها تأثير واضح على المحاسبة مهنيا، ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن حدًا أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين والمقرضين. وقد كان طبيعيا أن يقوم المحاسب بمقابلة احتياجات الأطراف الخارجية من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم ليس هذا فقط بل أصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها شركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي وذلك مدى الاعتماد على ما تقدمه الإدارة من معلومات في هذه القوائم. ومن هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة وما يتطلبه ذلك من تحديد لأصول المراجعة و أخلاقيات المهنة.

---

(10) ريتشارد شرويدر ، مرجع سابق،ص: 26

وفعلا بدأ ظهور الجمعيات المهنية ففي عام 1854 تم إنشاء جمعية المحاسبين في اسكتلندا، وفي عام 1880 تم تأسيس مجمع المحاسبين والمراجعين بانجلترا وويلز، ثم جمعية المحاسبين الأمريكية في 1887.

3- فرض ضرائب الدخل: وقد كانت النتيجة المباشرة لذلك هي فتح مجال جديد للمحاسبين. فقد ترتب على انتشار قوانين ضرائب الدخل أن انتشرت مهنة المحاسبة واتسع نطاق الطلب على خدماتها، وأصبح المحاسب في حكم المحتكر كخبير أو مستشار مالي للشركات في مجالات الضرائب ونظم الرقابة وترويج المشروعات أو تصفيتها ودراسة الجدوى، ومن ناحية أخرى كان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي إذ زاد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة(11).

4- ظهور شركات المنافع العامة : مثل شركات الكهرباء والغاز والسكك الحديدية، وقد كان نتيجة احتياج هذه الشركات إلى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر إنتاجي أطول من أي صناعة أخرى، ظهرت أهمية تطوير طرق منطقية لحساب الاهتلاك وتحديد تعريفة عادلة للخدمات التي تقدمها هذه الشركات، استخدام أسلوب القوائم الموحدة نتيجة اتجاه شركات المنافع نحو الاندماج الأمر الذي مهد لظهور مفهوم الشخصية الاقتصادية ومشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في القوائم المالية.

ولقد كان إشراف الحكومات وتنظيمها لخدمات هذه الشركات دافعا نحو تطوير نظم محاسبة موحدة في جميع الشركات المثيلة لأغراض المقارنة والرقابة، كذلك أدى هذا التدخل الحكومي في نشاط هذه الشركات إلى ظهور مصطلحات محاسبية جديدة مثل القيمة العادلة، معدل العائد العادي (المناسب) على رأس المال، تكلفة إعادة الإنتاج أو تكلفة الاستبدال...الخ.

أما المحصلة الرئيسية لهذه العوامل الأربعة كانت الاهتمام بأمور المحاسبة من زاويتين متكاملتين مهنيا وأكاديميا.

فمن حيث الجانب المهني ونظرا لتعدد الأطراف التي تعتمد على التقارير المحاسبية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان فقد أصبح واضحا أهمية تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا، مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكاف، وغير ذلك من الأخلاقيات التي يجب أن تحكم الممارسات العملية، ومن ناحية أخرى نجد تبني مثل هذه القيم من قبل الممارسين للمهنة

(11) عباس مهدي شيرازي،مرجع سابق ،ص:21.

يعد بداية التفكير فيما يعرف حاليا بالمدخل الأخلاقي في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق.

3.2.1. المحاسبة كنظام للمعلومات

وهي المرحلة الثالثة من التطور المحاسبي وهو ما يمكن تسميته بمرحلة المحاسبة الإدارية وهي وليدة القرن العشرين كاستجابة من جانب المحاسب لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية، تلك المدرسة التي تنادي بشعار هام "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته[12]" وهنا تبدو أهمية المحاسب في قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقيم الأداء. ولقد كان الاستعمال الأول للمحاسبة الإدارية هو تحليل النتائج من المحاسبة التقليدية وذلك باستعمال الأدوات التقنية مثل الحاسب الآلي، ومن هنا أصبح المحاسب مسئولا عن تحليل البيانات، و مسئولا عن نظام المعلومات الرسمي وذلك من أجل ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات واستمر تطوير المحاسبة في اتجاه آخر وهو الاستعانة بأساليب التحليل الكمية مثل الإحصاء وبحوث العمليات...وذلك من أجل:

- تطوير البيانات المحاسبية مثل إعداد الموازنات التقديرية والتكاليف التفاضلية،
- التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات من المعلومات مثل التكاليف و الإيرادات الحدية وتكلفة الفرصة البديلة، الهدف هو توفير المعلومات الملائمة وتقديمها إلى مراكز اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

إن المعلم البارز في تطور وظائف المحاسبة هو تلك النقلة النوعية من الاطار التقليدي للمحاسبة القائم على تسجيل وتصيف المعاملات الاقتصادية، ومعالجتها وعرضها على شكل قوائم وتقارير مالية مستحدثة تلبي احتياجات الادارة الاقتصادية لمعلومات جديدة من حيث النوع والكم تساعدها في ترشيد قراراتها الاقتصادية الحالية والمستقبلية[13].

استمرت مسيرة التطور صوب الاهتمامات الإدارية وذلك عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى مثل نظرية التمويل نظرية التقييم، نظرية الاتصال، النظرية الاقتصادية، نظرية النظم، نظرية اتخاذ القرار...الخ. ومنه أصبح المحاسب عنصرا أساسيا في الإدارة العلمية وأصبحت أدواته ومفاهيمه أمرا ضروريا في ترشيد اقتصاديات الوحدة المحاسبية.

---

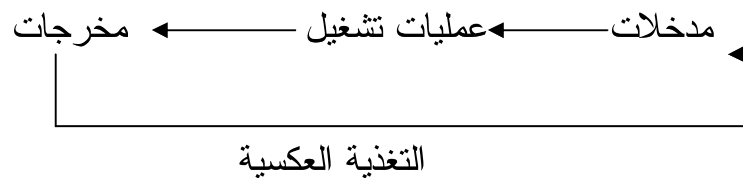
(12) نفس المرجع السابق ،ص: 24.
(13) مصطفى جاموس(1999): مجلة جامعة دمشق، المجلد الأول، العدد الأول ، ص: 229.

ولقد ترتب على التطور السريع في مجال المحاسبة الإدارية أن أصبح من المألوف تقسيم المحاسبة إلى[14]

- 1- المحاسبة المالية وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض بغرض مقابلة احتياجات الأطراف الخارجية.
- 2- المحاسبة الإدارية وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض للاستخدامات الداخلية في المؤسسة.

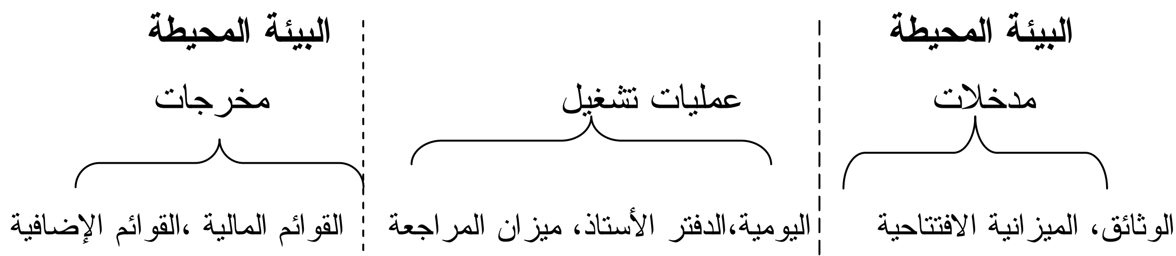
ولقد أثرت اتجاهات المحاسبة الإدارية تأثيرا كبيرا على المحاسبة المالية [15]."فقد وًجد أنه طالما أن وظيفة المحاسبة هي إنتاج وتوزيع المعلومات على أصحاب الشأن فانه يمكن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على اعتبار أنه نظام معلومات ". والنظام بصفة عامة هو مجموعة من العناصر التي تعمل مجتمعة في سبيل تحقيق هدف معين، وعناصر النظام- أي نظام - يمكن تحديدها كما يلي : مدخلات –عمليات – مخرجات.

شكل رقم:1-1 يبين المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن تطبيقها على المحاسبة المالية ليصبح



المصدر: من إعداد الباحث

---

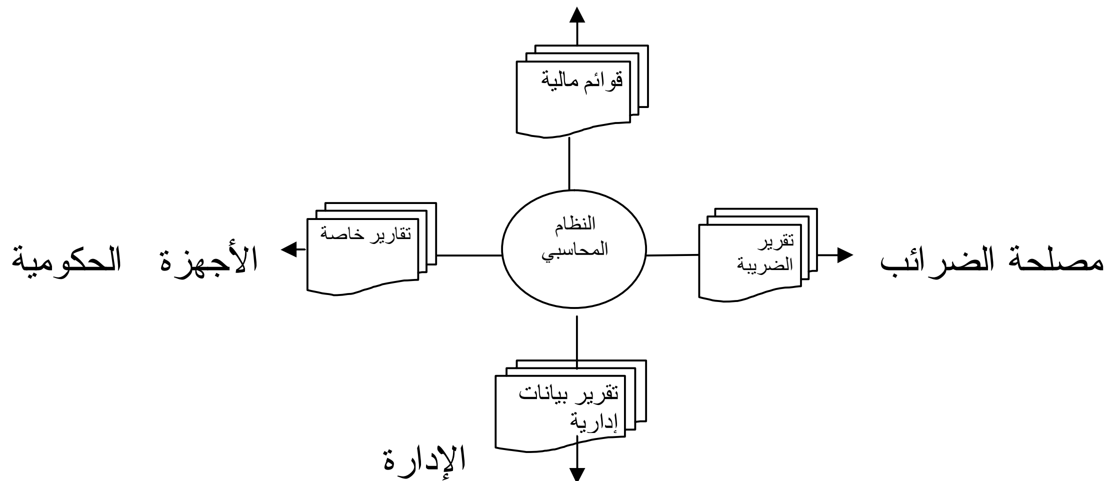
(14)عباس مهدي الشيرازي ،مرجع سابق ،ص:22
(15) نفس المرجع السابق،ص:24

ومن هنا يتضح لنا أن النظام المحاسبي نظام مفتوح بمعنى أنه يتعامل عند طرفيه بالبيئة المحيطة، وهنا نلاحظ أن البيئة المحاسبية هي بيئة بالغة التعقيد، فعند طرف المدخلات يتعامل النظام مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة وعلى المحاسب أن يعتمد على أدوات تساعده في اختيار وتحديد تلك الظواهر التي يمكن اعتبارها أحداث محاسبية ومن ناحية أخرى نجد أن جانب المخرجات يمثل تحديا بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي، ففي هذا الجانب نجد تنوع وتعدد في مستخدمي المعلومات المحاسبية، وما يترتب على ذلك من اختلاف وتعدد في الأهداف التي تخدمها التقارير المالية.

يعتبر المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون وكذلك الموردون والعملاء ممن لهم ارتباطات حالية أو مقبلة مع الفئات الرئيسة التي تستخدم القوائم المالية ذات الغرض العام خارج المؤسسة. بالرغم من استفادة جهات أخرى كمصلحة الضرائب والجهات الحكومية الأخرى إلا أن هذه الجهات لا يركز عليها نظرا لقدرة هذه الجهات بما لديها من سلطة على تحديد المعلومات الواجب على المؤسسة تقديمها إليهم للوفاء باحتياجاتهم(16).

شكل رقم : 1-2 يبين مستخدمي القوائم المالية

الإدارة الملاك والمستثمرون العملاء و الموردون العاملون الأجهزة الحكومية الجمهور



المصدر: فالتر ميجس، روبيرت ميجس،ترجمة وتعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، المحاسبة المالية ، دار المريخ للنشر، 2007، ص: 29

(16) حامد داود الطحلة(2002 كانون الأول): أهداف القوائم المالية.ج1،نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين الأردن. ص:10.

وهكذا نجد أن النظر للمحاسبة المالية على أنها نظام للمعلومات يشير إلى أن هناك مجالات ثلاث رئيسية تحتاج إلى تأصيل علمي[17].

< - **المجال الأول** ويتعلق بالمعلومات (المخرجات)، هذا الجانب يتطلب دراسة سلوكية مكثفة بغرض تكوين تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام المحاسبي.

< - **المجال الثاني** ويتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، هذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم عملية اختيار الأحداث والعمليات التي يجب معالجتها محاسبيا، من البديهي أنه ليس كل الظواهر الاقتصادية والاجتماعية يمكن اعتبارها أحداث محاسبية.

< - **المجال الثالث** ويتعلق بعمليات تشغيل البيانات، هذا الجانب يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية.

4.2.1. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

ظهر مفهوم المحاسبة الاجتماعية في الفكر المحاسبي مع بداية العقد السابع من القرن العشرين وذلك في كتابات بعض الباحثين كما شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين (AAA) فيما بعد لجنة متخصصة أوكلت إليها معالجة المشاكل الخاصة بالقياس و الإفصاح في هذا المجال[18].

من المعروف أن الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة من أهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الإدارة، المقرضين الحاليين والمرتقبين، الجهات الحكومية المختلفة، العاملين بالوحدة المحاسبية، المستهلكين (العملاء)، الموردين لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فانه هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن التقارير المحاسبية يجب أن تنحوا منهجا شموليا بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع السبب في ذلك هو أن تغليب وجهة نظر فئة معينة في إنتاج المعلومات على وجهات النظر الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية، الأمر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع، وعلى ذلك فانه على المحاسب أن يراعي النفع العام عند إعداد التقارير المالية الأمر الذي يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع التضحيات التي تتحملها الفئة بحيث يكون الأثر النهائي لصالح المجتمع في كليته.

---

(17) حامد داود الطحلة، مرجع سابق، ص: 11

(18) محمد مطر،موسى السويطي(2008): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات ، القياس والعرض والإفصاح). دار وائل للنشرعمان. الأردن،ط2، ص: 421.

ويعرف هذا الاتجاه بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة، وأول ما يتطلبه مدخل الرفاهية الاجتماعية هو التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات طوائف أخرى خلاف المستثمرين أو الدائنين، ومن ناحية أخرى يتطلب هذا المدخل الحديث إعطاء تفسيرات ومعاني للمفاهيم المحاسبية المتعددة تختلف عن تلك التي تنتج من الأخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع أو وجهة نظر المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة. مثلا: رسملة نفقات البحث والتطوير في نشاط معين حيث أن هذه السياسة المحاسبية تؤدي إلى إظهار أرباح عادية (إن لم تكن مرتفعة) ففي مرحلة الاكتشافات الأمر الذي يشجع على جذب الاستثمارات في هذه الأنشطة، فإذا كانت هذه الأنشطة لها أهمية اجتماعية عالية فان سياسة رسملة نفقات البحث والتطوير تعتبر إجراء محاسبي وهكذا نجد أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان فهو أيضا اتجاه نفعي، ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية للمنشأة.

طبقا لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي معين على آخر على أساس أثاره الاقتصادية العامة وليس على أساس مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبة.

ويتطلب نموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية توسعا في القياس المحاسبي وبحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المؤسسة، أما بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشرة في المؤسسة، وتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، كما أن النظام المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية(19).

3.1. الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة

إن المحاسبة المالية تهدف إلى تزويد الجهات المهتمة بأعمال المشاريع بالمعلومات الكمية (القابلة للقياس الكمي) التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في المشروعات المختلفة.

وتقوم المحاسبة في سبيل تحقيق هذا الهدف بتجميع جميع العمليات والوقائع التي تحدث أثناء الفترة المحاسبية، ومن خلال عمليات القياس والتلخيص والتصنيف يتم تجميع المعلومات

(19) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص:28.

التي تنطوي عليها جميع الوقائع والأحداث التي لها دلالة محددة، وحينما يتم عــرض تلــك المعلومات في صورة تقارير مالية، فإنها تصف الحالة المالية للمنشاة وتحــدد بدقــة نتيجــة عملياتها خلال فترة معينة، ومن ناحية أخرى تعتبر المحاسبة بمثابة نظام للمعلومات نظــرا لأنها تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة أو غيرها من الوحدات إلى جهات متعددة تهتم بأعمال وأنشطة تلك الوحدات.

تعتبر المحاسبة طبقا لهذا المفهوم نظام قياس واتصال نظرا لقيامهــا بقيــاس الآثــار المترتبة وتجميعها وتوصيلها إلى الجهات المهتمة بأعمال تلك الوحدات، ترتب عــن زيــادة حجم المشروعات وتعقد أعمالها وتعدد الجهات المهتمة بها وتنوع اهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر على أي وقت مضى وتقوم المحاســبة الماليــة بتــوفير المعلومات المالية عن أعمال المشروع ككل وعن أجزاء منه، وتكون تلك المعلومات متاحــة للاستخدام من الجهات الداخلية والخارجية المهتمة بأعمال المشروع.

وتتأثر المحاسبة شأنها في ذلك شأن غيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التــي تعمل فيها، وتشتمل البيئة التي تعمل المحاسبة على الأوضاع الاجتماعية الاقتصادية السياسية القانونية السائدة، وما تنطوي عليه من قيود وآثار تنعكس بالضرورة على المحاسبة.

ويختلف تأثير تلك الأوضاع و العلاقات من فترة لأخرى، ونتيجة لذلك فــإن أهــداف المحاسبة وبعض إجراءاتها تتعرض للتطور المستمر بما يتماشى مع التطور في الظــروف والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية السائدة، وهناك كثير من العوامل الخارجية التي تأثر على المحاسبة ومن أمثلة ذلك ندرة موارد الإنتاج لأن أساس المشكلة الاقتصادية هي ندرة عوامل الإنتاج، وبما أن موارد الإنتاج تتصف بالندرة فمن الضروري التركيز على تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الموارد، أي تحقيق الكفاءة في استغلال تلك الموارد، وبتالي ضرورة التفرقة بين المنشآت على هذا الأساس ،وكان من نتيجة التركيز على هدف الربح باعتباره مؤشر النجاح ،ومن ناحية أخرى فان المحاسبة تقيس تكلفة الموارد والمجهودات المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات كما تهتم المحاسبة بتوضيح الآثار المترتبة عن إنتاج السلع والخدمات.

ومن العوامل الخارجية الأخرى التي أثرت على المحاسبة احترام الممارسة المحاسبية لما يعتبره المجتمع حقوقا للملكية ينبغي صيانتها والتقرير عنها وأخذها في الاعتبار ما يعتبر المجتمع ذو قيمة، ومراعاة اعتبارات الصدق والعدالة السائدة في المجتمع، كما أن المحاسبة تفترض أمانة ونزاهة القائمين على العمل في المشرعات المختلفة، وأن تصرفاتهم ستكون في

حدود الأمانة والأخلاق السائدة في المجتمع، وتعتبر تلك العوامل بمثابة عوامل هامة يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة.

إلى جانب تلك العوامل التي يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة فهناك تعدد استخدامات القوائم المالية، وتعدد مستخدميها، ومن نتيجة ذلك التعدد ضرورة إلمام المحاسب بما يتخذه معظم من يستخدمون القوائم المالية من قرارات، وطبيعة احتياجاتهم من المعلومات وأفضل المعلومات التي تحقق أهداف كل مجموعة منها.

كما أن تنظيم الأنشطة الاقتصادية في المجتمع يؤثر على المحاسبة، ذلك لأن المخاطر التي تنطوي عليها المعاملات والأنشطة الاقتصادية تتضاءل نتيجة حماية القانون لحقوق الملكية، و وجود نصوص قانونية تلزم المتعاقدين باحترام العقود وتنفيذها، وبتالي إمكانية تحديد أثار العمليات المختلفة التي تخضع للتسجيل المحاسبي.

كما أن المحاسبة تتأثر بوحدة القياس السائدة في المجتمع (وحدة النقد) ويترتب على ذلك أن كثير من العوامل التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد لن تظهر في المحاسبة.

وبما أن المحاسبة تتأثر بالبيئة المتواجدة فيها فهي بذلك تلعب دورا كبيرا في توجيه كثير من القرارات والتصرفات السياسية والقانونية والتنظيمية، إن المحاسبة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة للمنظمات والأفراد، وتعتبر المحاسبة احد مصادر المعلومات التي تساعد على إعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية عن طريق توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف والمنافع التي تترتب على تنفيذ تلك الأهداف، ونتيجة لأن المحاسبة تتأثر بالإطار الذي تعمل فيه وتأثر في هذا الإطار أيضا فيزداد الاهتمام بصياغة مبادئ (أو معايير) مقبولة لها.

1.3.1. أهداف القوائم المالية

تعبر القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي، ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية ذات الغرض العام، مشتملة على القوائم المالية الموحدة، التي تعدها الوحدات التجارية والصناعية والمالية، سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، وتشتمل المجموعة المتكاملة من القوائم المالية على الآتي[20].

(20) الجمعية المصرية للمحاسبين القانونين(2006): معايير المحاسبة المصرية.المعيار المحاسبي المصري رقم 1. الفقرة8، أبو رامي للطباعة مصر، ص:43.

- الميزانية
- قائمة الدخل
- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية
- الإيضاحات المتممة متضمنة ملخصا لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضـــاحية أخرى.

وتستخدم القوائم المالية من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين، والعـــاملين، والمقرضـــين، والموردين و الدائنين التجاريين الآخرين، و المستهلكين، والحكومات ووكالاتهم، والجمهـــور في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية.

ان إحتياجات هذه الفئات لى المعلومات متباينة جدا حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، أفاقها المستقبلية مرورا بقدرتها على الوفاء يالتزاماتهالى تقيم مدى مساهمتها فـــي تطـــوير المجتمع[21].

ومن أمثلة القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية[22]:

1- اتخاذ قرار بشأن توقيت شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأحد الاستثمارات في صورة صكوك ملكية
2- تقييم علاقات الوكالة أو إمكانية مسائلة الإدارة
3- تقيم مقدرة الوحدة على الدفع وتقديم مزايا أخرى للعاملين
4- تقييم الضمانات المقدمة عن المبالغ التي تقترضها الوحدة
5- تحديد السياسات الضريبية
6- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات
7- إعداد واستخدام إحصائيات الدخل القومي
8- تنظيم أنشطة الوحدات

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء، والتغيـــرات فـــي المركز المالي للوحدة والتي تكون مفيدة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية وتتطلب تلك القرارات تقيم مقدرة الوحدة على توليد النقدية وما في حكمها، وتقيم توقيت ودرجـــة التأكـــد المرتبطـــة

(21) رحال علي(جوان 2007): التقارير المالية أي محتوى للمعلومات؟. أبحاث اقتصادية وادارية، جامعة محمد خيضر بسكرة. العدد1. ص:2
(22) أحمد نور(2004/2003): المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية. الدار الجامعية الإسكندرية. ص:34-35.

بتوليدها، ويكون المستخدمون قادرون على تقيم هذه المقدرة إذا تم تزويدهم بالمعلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للوحدة.

أ - المعلومات عن المركز المالي :

تُقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية العمومية(ميزانية ختامية)، ويتأثر المركز المالي للوحدة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، وهيكلها المالي، ودرجة سيولتها ودرجة يسرها.

وتعبر المعلومات عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الوحدة على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد النقدية وما في حكمها في المستقبل.

وتفيد المعلومات عن الهيكل المالي في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلي وكيف ستوزع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في الوحدة، وتفيد أيضا في التنبؤ بإمكانية نجاح الوحدة في الحصول على تمويل مستقبلي.

وتكون المعلومات عن درجة سيولة ودرجة يسر الوحدة ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على الوفاء بتعهداتها المالية خلال هذه الفترة، أما درجة يسر الوحدة فتشير إلى مدى وفرة النقدية عبر فترة أطول للوفاء بتعهدات المالية عندما يحين ميعاد استحقاقها.

ب -المعلومات عن الأداء :

تقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل، والمعلومات عن أداء الوحدة خاصة ربحيتها، تكون مطلوبة لتقدير التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية والتي يكون من المحتمل أن تسيطر عليها الوحدة في المستقبل، والمعلومات عن التقلب تكون هامة في هذا الخصوص، وتكون المعلومات ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد التدفقات النقدية من قاعدة مواردها الحالية وتساعد أيضا في تكوين الأحكام عن مدى الفعالية التي قد توظف بها الموارد الإضافية.

جـ - المعلومات عن التغيرات في المركز المالي

تقدم المعلومات عن التغيرات في المركز المالي في قائمة منفصلة (مثل قائمة التدفقات النقدية أو قائمة تدفق الأموال). وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للوحدة في حساب الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية للوحدة أثناء الفترة المحاسبية، هذه المعلومات تكون مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم مقدرة الوحدة على توليد النقدية وما في حكمها واحتياجات الوحدة لاستخدام التدفقات النقدية.

2.3.1. الافتراضات المحاسبية

الافتراضات المحاسبية تمثل اشتراطات ضمنية تعبر عن الظروف العادية وهي تضع الأسس للعملية المحاسبية وتتميز بامتثالها لأغراض المحاسبة بصفتها مستخلصة من البيئة المحيطة بمنشأة الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية والقانونية[(23)].

1.2.3.1. أساس الاستحقاق: في ظل إتباع الاستحقاق المحاسبي في إعداد القوائم المالية، يتم الاعتراف بآثار المعاملات و الأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية أو ما في حكمها) وتثبت في السجلات المحاسبية ويقرر عنها في القوائم المالية في الفترات التي ترتبط بها. فالقوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تشتمل على المعاملات الماضية التي انطوت على دفع واستلام النقدية بالإضافة إلى التعهدات بدفع النقدية في المستقبل والمبالغ التي تمثل النقدية التي سيتم استلامها في المستقبل. لذلك، فتلك القوائم تقدم المعلومات عن المعاملات الماضية و الأحداث الأخرى الأكثر إفادة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويستخدم أساس الاستحقاق لوصف الاجرءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة. ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم المنشات التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات.

إن فرض الاستحقاق يلقى قبول جمهور المحاسبين للأسباب التالية:

- انه يوفر أساس عادل عند إعداد القوائم المالية حيث تستفيد كل فترة مالية بما تحقق خلالها من إيرادات وما يخصها من أعباء
- يناسب ظروف الائتمان التي تعمل في ظلها منشآت الأعمال بعكس الأساس النقدي الذي يظهر نتيجة الأعمال علي غير حقيقتها.

إضافة إلى ذلك فإن المعيار الدولي الخاص بالإيراد يقضي بضرورة الاعتراف بالإيراد والمصروف المتعلق بذات المعاملة في نفس الوقت وهو ما يطلق عليه مقابلة الإيراد بالمصروف.

---

(23) محمد مطر وآخرون ، مرجع سابق،ص :48.

في حالة عدم إتباع هذا الأساس يجب الإفصاح عليه وإظهار الأسباب التي أدت إلى ذلك في قائمة الإيضاحات [24].

2.2.3.1. أساس الاستمرارية: تعد القوائم المالية عادة علـــى افتـــراض إن الوحـــدة مستمرة وسوف تستمر في أعمالها لفترة مستقبلية يمكن التنبؤ بها. لذلك، يفترض أن الوحدة ليس لديها النية ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل جوهري. فاستخدام فرض الاستمرار ضمني. أما في ظروف التصفية أو الإفلاس، فيستخدم افتراض مختلف يؤدي إلى إعداد القوائم المالية على أساس مختلف، حيث تقاس الأصول بالقيمة القابلة للتحقـــق ويـــتم الاعتراف بالالتزامات الإضافية التي تنشأ فقط عند التصفية، وجب الإفصاح عن تلك الحقيقة في قائمة الإيضاحات و أسباب ذلك

و لا يعني هذا الافتراض المحاسبي أن المؤسسة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنـــه يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة التزاماتها التعاقدية يؤثر هذا الافتراض على تصنيف عناصر الأصول و الالتزامات في الميزانية العمومية، فطالمـــا أن المؤسسة مستمرة في أعمالها فإن أصولها ستستخدم في عملياتها و سيتم الوفاء بالتزاماتهـــا من خلال ممارسة نشاطها، وبناءا على ذلك لا يتم تبوب الأصول علـــى أســـاس أولويـــات التصفية النهائية أو الالتزامات على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

وفي بعض الحالات قد تكون حياة المؤسسة محدودة أو من المتوقع عدم استمرارها إلا لفترة وجيزة في مثل هذه الحالات وغيرها يقوم المحاسبون بإعداد ميزانيات تصفية، وتختلف ميزانية المؤسسة تحت التصفية عن ميزانية المؤسسة المستمرة.

فإن انعكاسات افتراض الاستمرارية[25].

P- تقيم الأصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية مطروح منها مخصصات الإهتلاك في حين أنه إذا حدثت ظروف غير عادية اضطرت المؤسسة إلى التصفية فيتم تقـــيم الأصـــول بقيمتها الاستبدالية

P - تقيم المدينين على أساس المبلغ المستحق مطروحا منه مخصص الديون المشكوك فـــي تحصيلها

P- تقيم بضاعة آخر مدة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل

---

(24) محمد عبد العزيز خليفة ، و آخرون، شرح معايير المحاسبة المصرية، ج1،مركز الفجر للطباعة ،ط1، 1999، ص:32.
(25) محمد عبد العزيز خليفة ، و آخرون مرجع سابق، ص:31

P- تقيم الالتزامات أو الخصوم على أساس التكلفة عند تقيم طرفي الميزانية، وهي المبلغ الذي يتم الحصول عليه الآن مقابل ظهور هذا الالتزام.

3.3.1 الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي مواصفات معينة التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين، وقد ورد بالإطار الفكري عن لجنة معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص نوعية أساسية وثلاث قيود عليها كما يتضح في الشكل التالي(26).

1.3.3.1الخصائص النوعية الأساسية: توجد أربع خصائص أساسية يجب توفرها في المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية حتى تلبي أهداف تلك القوائم وهي :

- - القابلية للفهم : لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر مستخدميها، يجب أن تكون مفهومة بالنسبة لهم، والمعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية التي تنشر يتم إعدادها عادة لكي تكون مفهومة بالنسبة للأفراد الذين لديهم درجة معقولة من الفهم للأعمال والأنشطة الاقتصادية والذين لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات بدرجة معقولة من التمعن.

وتفترض هذه الخاصية أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من تحقيق هذا الهدف، معنى ذلك أن يتوافر لديهم الإدراك و المعرفة المناسبة بالمؤسسة والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، كما ينبغي أن يكون لديهم الاستعداد لدراسة و تحليل هذه القوائم.

- -الملائمة: لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر المستخدم لها، يجب أن تكون ملائمة للاحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتوفر خاصية الملائمة في المعلومات عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد، أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

فعلى سبيل المثال، فإن المستثمر حين يتلقى المعلومات المحاسبية فهو يحاول استخدامها مع معلومات أخرى لكي يتوصل إلى توقع العائد على السهم، وتوقع لقيمة السهم فإذا كانت هذه المعلومات غير مفيدة في هذا المجال ستكون غير ملائمة، ذلك إن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي يكون لها مقدرة تنبؤية من الممكن التحقق منها.

ومن العوامل المحددة لخاصية الملائمة مبدأ الأهمية النسبية، حيث تتأثر المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية، وتكون المعلومات هامة إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات

---

(26) أحمد نور المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص:39

الاقتصادية للمستخدمين وفي بعض الحالات، تكون طبيعة المعلومات فقط كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال التقرير عن قطاع صناعي أو جغرافي جديد للوحدة قد يؤثر على تقدير المخاطر والفرص التي تواجه الوحدة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج المحققة من القطاع الجديد في الفترة المحاسبية، ففي حالات أخرى تكون كل من طبيعة المعلومة و أهميتها النسبية لازمة لتحديد ملائمتها

فعلى سبيل المثال عرض قيمة المخزون المحتفظ به موزع على الأصناف الرئيسية المكونة له والتي تتناسب و طبيعة نشاط الوحدة.

ومن أمثلة العملية لتطبيق مفهوم الأهمية النسبية ما تضعه بعض الشركات كحد أدنى لاعتبار النفقة بمثابة نفقة رأسمالية فمن الناحية النظرية يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية (الأقلام) بمثابة الحصول على أصول ينبغي إهتلاكها على سنوات استخدامها، ولكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراة وبالتالي فإن عملية تخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية لن يكون لها ما يبررها من الناحية العملية ورغم استفادة أكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فإنها تعالج كمصروفات تطبيقا لاعتبارات الأهمية خروجا عن المبادئ المحاسبية، وينبغي أن تكون سياسة المؤسسة في مجال تحديد الأهمية واضحة ومطبقة باستمرار وذلك تفاديا لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة، مما قد يؤدي إلى التأثير على القوائم المالية.

و لا شك أن أهمية عنصر معين تختلف من منشاة إلى أخرى وفقا لحجم المؤسسة وإمكانياتها خسارة مبلغ 50000 وحدة نقدية قد تكون مهمة جدا في بعض المنشآت، وقد لا تمثل شيئا يذكر في منشآت أخرى.

ولتحديد أهمية عنصر معين في مجال الإفصاح عنه في القوائم المالية ينبغي البحث عما إذا كان من المحتمل أن تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية لذا وجب البحث عما إذا كان من المحتمل أن تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ومن ناحية أخرى فإنه ينبغي النظر إلى طبيعة العملية عند تحديد مدى أهميتها بالإضافة إلى مبلغها، مثال ذلك القيام ببعض العمليات مع بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة فهي تعتبر عمليات مهمة ينبغي الإفصاح عنها حتى و لو كانت مبالغها غير كبيرة.

● **إمكانية الاعتماد عليها**: لكي تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها، فيجب أن يكون من الممكن الاعتماد عليها، وتتوافر خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهري وتتصف بصدق التعبير.و لا يعني هذا الدقة الكاملة المطلقة، فالمعلومات المحاسبية هي نتاج عملية تشغيل بشري والذي يحتمل وجود خطا أو أخطاء في التقديرات و الأحكام لأن المعلومات المحاسبية تمثل أرقام تقريبية أكثر منها أرقام كاملة الدقة و تكتسب هذه الأرقام أو المعلومات المحاسبية التقريبية الثقة من جانب المستخدمين، يجب توافر ثلاث صفات هي: أمانة التعبير، الحيادية، الكمال.

- **أمانة التعبير** : لكي يتوافر في المعلومات خاصية إمكانية الاعتماد عليها، يجب أن تعبر بأمانة عن المعاملات والأحداث الأخرى التي تعبرعنها، فمثلا إذا كانت المبيعات في السنة الماضية لإحدى الشركات 100مليون وحدة نقدية ثم عرضت في قائمة الدخل 80 مليون وحدة نقدية فإن هذا يعني عدم أمانة في العرض.

و من العوامل الهامة المؤثرة في أمانة العرض ضرورة الاهتمام بالمحتوى دون الشكل، إنه من الضروري لكي تعبر المعلومات بأمانة عن المعاملات والأحداث المعبر عنه، فإنه يجب المحاسبة وعرض المعاملات والأحداث الأخرى وفقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط شكلها القانوني، فمثلا إذا تمت عملية بيع أو تنازل عن ملكية بعض الأصول إلى طرف أخر بموجب اتفاق قانوني مع بقاء حق الانتفاع للمنشاة، فإنه من الضروري الإفصاح عن استمرار الانتفاع وبخلاف ذلك تكون الحقيقة غير كاملة.

- **الموضوعية**: لكي تكون المعلومات من الممكن الاعتماد عليها، يجب أن تكون المعلومات محايدة بمعنى خالية من التحيز وتكون القوائم المالية غير محايدة إذا أثرت على اتخاذ القرار أو الحكم، عن طريق اختيار أو عرض المعلومات لكي يتحقق ناتج محدد مقدما[27] .

ومن الأمور الهامة التي توفر الموضوعية في المعلومات المحاسبية توافر معيار التحفظ، ويعني التحفظ إتباع درجة من الحذر عند ممارسة الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات اللازمة في ظل ظروف عدم التأكد، لدرجة أن الأصول أو الدخل لا يقرر عنهما أزيد من اللازم و الالتزامات أو المصروفات لا يقرر عنها بأقل من اللازم، فممارسة التحفظ لا تسمح على سبيل المثال بخلق احتياطيات سرية أو مخصصات أكثر من اللازم، لأن القوام المالية سوف لا تكون محايدة وبتالي لا تتوفر فيها خاصية إمكانية الاعتماد، عليها وتنطوي على كثير من القرارات التي يتخذها

---

(27) أحمد رجب عبد العال(1995): مبادئ المحاسبة المالية. مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية.مصر. ص: 17.

المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد الدخل على إجراء بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي، وبعبارة أخرى فإنه في كثير من المواقف لن يكون هناك قيمة واحدة صحيحة وإنما ينبغي الاختيار، بين عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقدير، وتعني فكرة التحفظ أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمنشأة في السنة الجارية.

ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي وقد أدى التطبيق الخاطئ لهذا المفهوم إلى تخفيض أرباح الكثير من المنشآت بطريقة غير مبررة، الأمر الذي عرض المحاسبة والتقارير المالية لكثير من الانتقادات من جانب من يستخدمون القوائم المالية، إن التطبيق السليم لفكرة التحفظ يعني اختيار الطرق المحاسبية التي لا تؤدي إلى تخفيض أو زيادة الربح أو التأثير عن المركز المالي ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة تقيم المخزون السلعي بالقيمة الأقل من بين التكلفة وسعر السوق، واستخدام طرق الإهتلاك المعجل (القسط المتناقص) والإسراع في إهتلاك بعض الأصول التي لا يوجد أي نقص بالنسبة لها ورفض أي عمليات إعادة تقييم لزيادة الأصول حتى تتحقق هذه الزيادة في شكل عملية تبادل كاملة، ويعتبر مفهوم التحفظ بمثابة مرشد في الحالات التي يكون فيها شك في اختيار قيمتين ناتجتين عن بديلين في التقدير، أما في الحالات التي لا يكون هناك فيها أي نقص فإنه لن يكون هناك مبرر لاستخدام مفهوم التحفظ.

- **الكمال** : لكي تكون المعلومات من الممكن الاعتماد عليها، في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة داخل حدود الأهمية النسبية.فالأحداث التي يمكن أن تجعل المعلومات خاطئة أو مظللة لا يمكن الاعتماد عليها وقاصرة في ملائمتها.

- ● - القابلية للمقارنة : يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدة على مدار الزمن لكي يتعرفوا على اتجاهات أدائها ومركزها المالي يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدات المختلفة لكي يقيموا المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لتلك الوحدات بالنسبة لبعضها البعض، فقياس وعرض الأثر المالي للمعاملات والأحداث المتماثلة يجب إجراؤه بطريقة متناسقة داخل الوحدة، وبتالي يحتاج المستخدمون إلى معرفة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيير في تلك السياسات وأثار ذلك التغيير، كذلك، من الضروري أن تعرض القوائم المالية المعلومات لفترات سابقة.

2.3.3.1.القيود على المعلومات الملائمة و التي يمكن الاعتماد عليها:

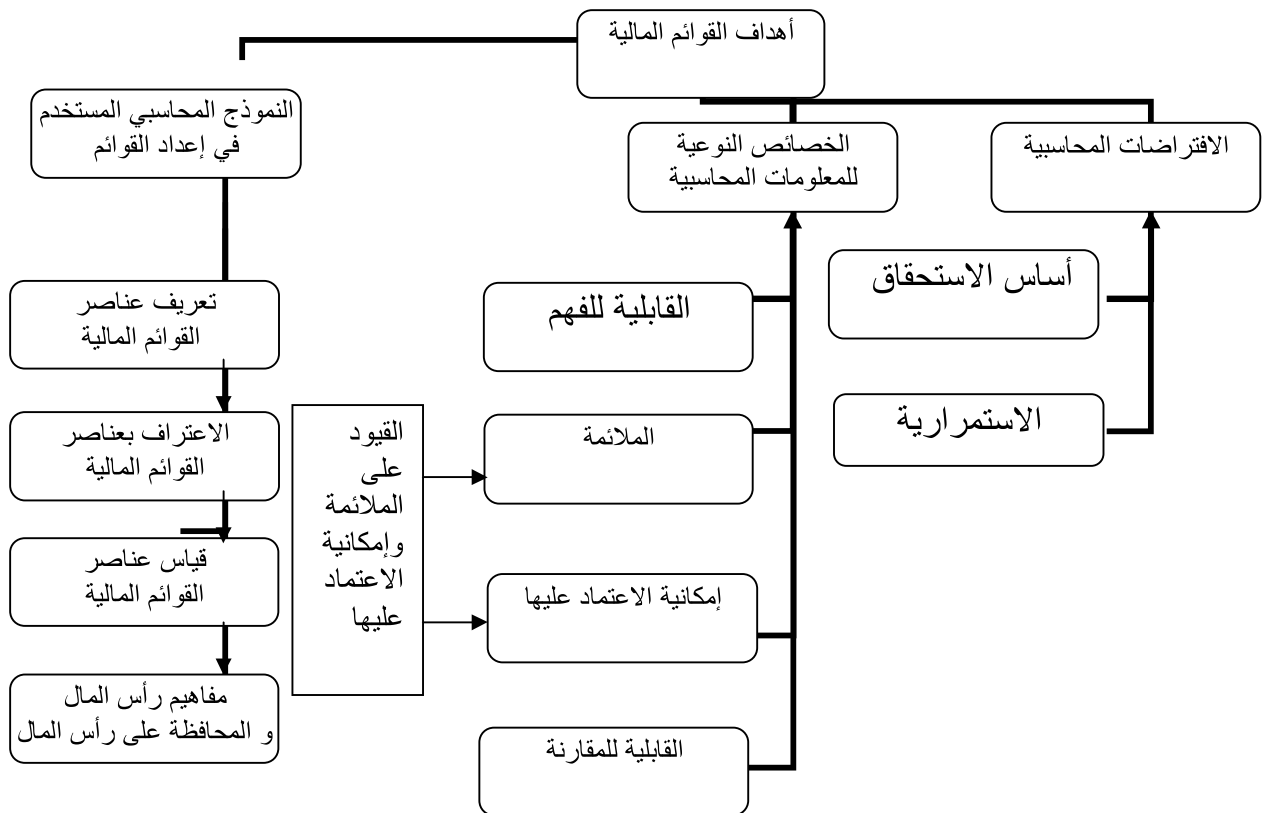
توجد ثلاث قيود تتحكم في خاصيتي الملائمة وإمكانية الاعتماد عليها:

< -**التوقيت المناسب**: لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، ورغم أنه من المعتاد إنتاج وعرض القوائم المالية بعد انتهاء السنة المالية، إلا أن إنتاج وعرض قوائم مالية ربع سنوية يؤدي إلى درجة عالية من الملائمة نظرا لأن مستخدم تلك القوائم يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع سنوية للوصول إلى توقعات سريعة، وبتالي يستطيع اتخاذ القرار في الوقت المناسب

< -**التوازن بين المنفعة والتكلفة**: يجب أن تزيد المنفعة الناتجة عن استخدام المعلومات عن تكلفة تقديمها مع ملاحظة أن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية حكمية بصورة جوهرية، علاوة على ذلك فالتكاليف لا تقع بالضرورة على أولئك المستخدمين الذين يستفيدون بالمنافع وعليه فمن الصعب تطبيق اختبار التكلفة –المنفعة على حالة معينة بذاتها، ويجب أن يكون واضعو المعايير ومعدو ومستخدمو القوائم المالية على دراية بهذا القيد.

3-التوازن بين الخصائص النوعية: في الممارسة العملية من الضروري في الغالب تحقيق التوازن، أو المفاضلة، بين الخصائص النوعية ،وبصفة عامة فالهدف هو تحقيق التوازن بين الخصائص النوعية بصورة مناسبة حتى يمكن الوفاء بأهداف القوائم المالية، وتعتبر الأهمية النسبية للخصائص النوعية في الحالات المختلفة هي مسألة حكم مهني.

شكل رقم: 1-3 يبين أهداف القوائم المالية



المرجع أحمد نور ،المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي ، الدار الجامعية ، مصر ،2003-2004،ص:31

4.1.القوائم المالية

تُظهر نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة من القوائم المالية، والتي تكــون علــى شــكل جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال دورة محاسبية، ويتم عرضها بشكل يُمكن مســتخدمي هــذه القوائم من قارنتها بقوائم الدورات السابقة[28]. على أنه تجب الإشارةإلى أن القوائم المالية لاتعطي سوى جزء من المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية .وفي الوقت الحالي وفي ظل تعقد النشاط الاقتصادي وبيئة أداء الأعمال أصبح من المستحيل عملا الافصاح عن كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية في صلب القوائم الماليةذات الغرض العام.النتيجة أنههناك قدر كبير من معلومات- محاسبية وغير محاسبية- الملائمةيتعين الافصاح عنهاخارج نطاق القوائم المالية الأساسية مثل: التنبؤات والتوقعات الخاصة بالفترات القادمــة، تحلــيلات الادارة وخطتهــا المستقبلية، الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية[29]هذه القوائم المالية تتمثل في:

1.4.1.الميزانية

يجب أن تفصح الميزانية عن ثروة الشركة عند نقطة زمنية معينة، وتعرف الثــروة بأنهــا القيمة الحالية لكل الموارد مخصوم منها القيمة الحالية لكل الالتزامات، وهناك العديد من الطــرق التي تستخدم حاليا لقياس التغيرات في المكونات المختلفة للميزانية، يمكن تلخيص أساليب القيــاس هذه على أنها أساليب تاريخية ، وأخرى موجهة للحاضر، قيم إحلال و أساليب موجهة للمستقبل، قيم متوقعة .

وقد ناقش منظروا المحاسبة عبر الزمن، المزايا الخاصة بكل من أساليب القياس، حيث يبني المدافعون عن التكلفة التاريخية حججهم على مقدمة مفادها، أن هذه التكلفــة موضــوعية يمكــن التحقق منها، فالتكلفة التاريخية لا تعتمد على التقديرات الشخصية، بل هي نتيجة للقيمة التي أتفــق عليها كل من البائع والمشتري في عملية تفاوضية، بل أن بعض منظري المحاسبة يرى أن التكلفة التاريخية تمثل في الواقع القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع مستقبلا عند تاريخ حدوث التبادل، وبما أن التكلفة تقيس الموارد الفعلية المتبادلة، فهي بذلك ملائمة لقراء القوائم المالية، أما منتقــدو التكلفة التاريخية، فيرون أن القيمة يمكن أن تتغير مع مرور الوقت، وبتالي يمكن للتكلفة التاريخية أن تفقد ملائمتها كأساس للتقييم.

---

(28) شعيب شنوف (2008): محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية،ج1،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص: 76 .
(29) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص:209- 210 .

ويعتقد مؤيدو مقياس التكلفة الجارية، أن هذه القيمة تعكس الظروف الحالية وهي بذلك تمثـــل القيمة الجارية للشركة، أما منتقدوها يعتقدون أنها قد لا تكون متاحة لكل عناصر الميزانية، وأن إظهار القيم الجارية في الميزانية يترتب عليه تسجيل مكاسب وخسائر غير محققة فـــي قائمـــة الدخل.

ويرى مؤيدو القيم المتوقعة مستقبلا، إن إجراء التقييم هذا يقارب مفهوم اقتصادي للدخل، وهي بذلك القيمة الأكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. ويرى منتقدو القيمة المتوقعة مستقبلا : إن التدفقات النقدية المستقبلية المصاحبة لعناصر الميزانية يصعب تقــديرها، وان توقيـــت هـــذه التدفقات غير مؤكد، وأن معدل الخصم المناسب يصعب التأكد منه.

1.1.4.1.عناصر الميزانية:عرفت عناصر الميزانية بأنها:

الأصول: هي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا،حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية،وهناك ثلاث سمات أساسية للأصل (30)هي:

P -تجسد منافع مستقبلية محتملة تنطوي،سواء منفردة أو بالاشتراك مع الأصول الأخرى،على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في صافي التدفقات النقدية الداخلة مستقبلا.

P -يمكن لمشروع معين الحصول على منافعها والتحكم في إمكانية حصول الغير عليها.

P -إن الحدث أو العملية التي أعطت للمشروع الحق أو الرقابة على هذه المنـــافع قـــد تمـــت بالفعل.

الالتزامات: الالتزامات هي تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع اقتصادية،نتيجة للالتزامـــات الحالية لوحدة معينة بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات إلى وحدات أخرى في المســـتقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت أو وقعت في الماضي(31)، وهناك ثلاثـــة خصـــائص أساســـية للالتزام هي:

P - يجسد واجبا أو مسؤولية مالية تجاه وحدة أو أكثر،مما يتطلب التسوية بالنقـــل المســـتقبلي للأصول،أو استخدامها عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد،أو عند حدوث حدث معـــين،أو عنـــد الطلب.

P - إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المشروع المعني، أو يترك له خيارا محدودا في تجنب التضحية المستقبلية.

P - إن العملية أو الحدث الذي يلزم المشروع قد حدث بالفعل.

---

(30) دونالد كيزو وآخرون ، مرجع سابق ص:73.
(31) نفس المرجع أعلاه: 73.

حقوق الملكية: حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول الوحدة بعد طـرح التزاماتها، وحقوق الملكية هي حصص الملكية، وهي تنشأ من الحق على الملكية وتنطوي على علاقة المشروع وملاكه بصفتهم ملاكا خلافا للمستخدمين، والموردين، والعملاء، والمقرضين.كما يمكن تعريفها الملكية أو حقوق حملة الأسهم في الشركة المساهمة[32].

2.1.4.1.عرض عناصر الميزانية: يمكن النظر إلى خطة التبويب التالية، باعتبارها ممثلة لعرض الميزانية.

الأصول:

-الأصول المتداولة.

-الاستثمارات.

-الأراضي والآلات والمعدات.

-الأصول غير الملموسة.

-الأصول الأخرى.

الالتزامات:

-الالتزامات الجارية (المتداولة).

-الالتزامات طويلة الأجل.

-التزامات أخرى.

حقوق حملة الأسهم:

-رأس المال (أسهم).

-مبالغ إضافية لرأس المال.

-الأرباح المحتجزة.

1-الأصول:

الأصول المتداولة: هي تلك الأصول التي يتوقع بشكل معقول تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال الدورة التجارية (التشغيلية)أو السنة أيهما أطول. وتعرف الدورة التجارية بأنها متوسط الوقت الذي يتطلبه شراء المواد، وإنتاج المنتج وبيعه، وتحصيل المبالغ من العملاء. وتظهر الأصول المتداولة في الميزانية حسب سيولتها، وتشمل بشكل عام البنود التالية: النقدية،

---

(32) ألدون س هيندركسون، مرجع سابق : ص728

وما يعادلها، والاستثمارات المؤقتة، والمدينين والمخزون، والمصروفات المدفوعة مقدما، ومع ذلك هناك مشاكل خاصة ترتبط بإجراءات التقييم لغالبية هذه البنود.

ويشترط على الشركات، تحديد ما إذا كانت الاستثمارات المؤقتة في أوراق الدين و أوراق الملكية لها قيمة عادلة، فإذا لم تكن كذلك، تتم معالجتها محاسبيا وفقا لطريقة التكلفة، أما بالنسبة للأوراق المالية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة، فيجب على الشركات تصنيفها على أنها أوراق مالية قابلة للتداول، أو أوراق مالية متاحة للبيع، أو أوراق محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. فالأوراق المالية القابلة للتداول، والأوراق المالية المتاحة للبيع.

وتسجل حسابات المدينين بشكل عام، بمبالغ تقارب القيمة الحالية المتوقعة لهذه البنود، لأن من المتوقع استخدامها في فترة زمنية قصيرة، وبما أن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، تشترط عدم تقييم البنود بقيمة تتجاوز قيمتها الجارية، يعتبر من المناسب تقييم المدينين بالقيمة المسجلة، مطروحا منها المبلغ الذي يعتقد أنه غير قابل للتحصيل أو صافي القيمة المتوقعة القابلة للتحقق.

ويضيف كل من المخزون والمصروفات المدفوعة مقدما مشاكل تقييم إضافية، فبالتركيز على الإفصاح عن صافي الدخل، أصبحت عملية تقييم المخزون ثانوية لمقابلة تكاليف المخزون المستنفدة مع المبيعات، ويوضح استخدام أي أسلوب من أساليب فروض تدفق المخزون المقبولة (مثل الوارد أخيرا صادر أولا، أو الوارد أولا الصادر أولا، أو المتوسط الحسابي المرجح)، المبلغ الذي يمثل الرصيد في الميزانية، ومن المحتمل أن ينتج عن كل واحد من فروض التدفق تقييما مختلفا للمخزون في ظل ظروف السوق، إضافة إلى أن عرف التحفظ المحاسبي (مبدأ الحيطة والحذر) يتطلب استخدام التقييم وفق التكلفة أو السوق أيهما أقل، وفي جميع الأحوال، أما البنود المدفوعة مقدما، فيتم تقييمها بالتكلفة التاريخية، وتدرج المصروفات المدفوعة مقدما ضمن جزء الأصول المتداولة لأن هذه البنود- حسب رأي البعض- لو لم تدفع مقدما لتطلب الأمر استخدام الأصول المتداولة، لكن نفس الشيء يمكن قوله عن الأصول الأخرى، كما أن حقيقة أن حياة العديد من البنود المدفوعة مقدما تنطوي على فترات محاسبية متعددة لا يزيد من حجية المنطق الذي يعتمد عليه هذا الرأي، ويجب أن نلاحظ أن البنود المدفوعة مقدما ليست مادية عادة، وربما يكون هذا هو ما يفقد هذه الحجة أهميتها.

< -الفترة الزمنية التي يتم خلالها استخدامه.

< -أسلوب التقييم المناسب.

وقد كان السبق التاريخي، في العديد من الحالات، هو الذي حتم ضم البنود ضمن الأصول المتداولة وليس نظرية المحاسبة.

الاستثمارات: يمكن تصنيف إلى ثلاث مجموعات هي:

1- الأوراق المالية المقتناة لأغراض محددة، مثل استخدام الأموال العاطلة لفترات زمنية طويلة، أو ممارسة التأثير على عمليات شركة أخرى.

2- الأصول غير المستخدمة حاليا من قبل الشركة كالأراضي المحتفظ بها كموقع للبناء مستقبلا.

3- الأصول الخاصة التي تستخدم لأغراض خاصة في المستقبل.

والعامل الأساسي المستخدم في تحديد البنود التي يتم إدراجها تحت عنوان الاستثمارات، هو نية الإدارة، فقد يكون لدى المؤسسة مثلا مجموعتان متطابقتان من الأسهم العادية في شركة أخرى، لكن إحداهما تصنف أصلا متداولا، لأن هذه الأسهم يتوقع التخلص منها في الفترة الجارية، في حين يمكن تصنيف المجموعة الثانية على أنها استثمارات، نظرا لنية الإدارة في الاحتفاظ بها لفترة أطول.

العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة:رغم أن العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة هي أصول غير متشابهة، من حيث الكيان المادي، فإن إجراءات التقييم المصاحبة لها متشابهة، باستثناء الأراضي، وبعض الأصول غير الملموسة، يتم توزيع تكاليف هذه الأصول على الفترات المحاسبية المختلفة المستفيدة من استخدامها، ويتم الإفصاح عن القيمة المرحلة للعقارات والآلات والمعدات، باعتبارها هي الفرق بين التكلفة ومجمع الاهتلاك، لكن الأصول غير الملموسة يتم الإفصاح عنها بصافي الفرق بين التكلفة والإهلاك.

أصول أخرى: تسمح عناوين مجموعات الأصول السابقة بشكل عام، بالإفصاح عن كل الأصول، لكن بعض الشركات يضيف مجموعة يطلق عليها "أصول أخرى" ويمكن إدراج البنود مثل الأصول الثابتة المحتفظ بها لغرض إعادة البيع وحسابات المدينين طويلة الأجل ضمن هذه المجموعة وعادة ما تكون قيمة هذه البنود هي القيمة المرحلة في الميزانية في التاريخ الذي سجلت فيه ضمن مجموعة الأصول الأخرى، وبما أن المبالغ المصاحبة لهذه البنود غير مادية عادة، فمن غير المرجح أن تؤدي أي طريقة أخرى للتقييم إلى قيمة مرحلة مختلفة بشكل مادي.

جدول رقم:1-1 يبين أساس قياس عناصر الأصول

الأصل	أساس القياس
النقدية	القيمة الجارية
حسابات المدينين	القيمة المتوقعة مستقبلا
الأوراق المالية القابلة للتسويق	القيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة
المخزون	القيمة الجارية أو التاريخية
الاستثمارات	القيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة
العقارات والآلات والمعدات	القيمة التاريخية معدلة بالاهتلاك

المرجع: ريتشارد شرويدر، و آخرون،تعريب خالد علي أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد الفال،نظرية المحاسبة ،دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ،2006.ص:271

2-.الالتزامات:

الالتزامات قصيرة الأجل(الجارية):تعرف الالتزامات قصيرة الأجل بأنها" الالتزامات التي يتوقع بشكل معقول أن تتطلب تسويتها استخدام الموارد الموجودة (الحالية)،والمصنفة ضمن الأصول المتداولة، أو خلق التزامات متداولة أخرى". إن تعريف الالتزامات قصيرة الأجل يعتمد على تعريف الأصول المتداولة، ومن أمثلة الالتزامات المتداولة، هناك الدائنون قصيرة الأجل، والجزء المستحق حاليا من الدين طويل الأجل، وضرائب الدخل المستحقة، والمصروفات المستحقة.

ويتم قياس هذه الالتزامات عادة بقيمة التسوية (التصفية)،لأن فترتها قصيرة نسبيا، بالإضافة إلى أن الوفاء بها ينطوي على دفع نقدية، وبما أن الالتزامات المتداولة تتطلب عادة استخدام الأموال المتداولة، لذا يمكن تبرير طرحها من الأصول المتداولة، وبالمقارنة بين الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل يظهر مركز السيولة بالنسبة للمؤسسة .فالزيادة في الأصول المتداولة عن الالتزامات قصيرة الأجل يسمى رأس مال عامل وهو يمثل صافي الصول السائلة للمؤسسة حيث يستخدم في البنوك والدائنين كمؤشر للسيولة قصيرة الجل ويقيس قدرة المؤسسة التزامات قصيرة الأجل[33].

الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات الأخرى:

الالتزامات طويلة الأجل هي تلك الالتزامات التي لا تتطلب استخدام الأصول المتداولة خلال السنة الجارية أو الدورة التشغيلية لسدادها، وعموما تأخذ هذه الالتزامات شكل السندات والأوراق

(33) كمال الدين الدهراوي(2006): تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار. المكتب الجامعي الحديث لاسكندرية. ص:125

التجارية والقروض برهن، ويتم تقييمها في البداية بالمقدار المستلم من قبل الوحدة التي تتحمل الالتزام، لكنها تطرح مشكلة إذا ما كان المقدار المتحصل عليه يختلف عن المقدار الذي سيتم دفعه، وفي هذه الحالة، تشترط معايير المحاسبة ضرورة إهلاك أي علاوة أو خصم على الالتزامات طويلة الأجل على مدى حياة الالتزام، بما يعكس بشكل مناسب معدل الفائدة الحقيقي على الدين، وفي مثل هذه الحالات يحتم مبدأ الاعتراف ومقابلة الإيرادات بالمصروفات، عرض الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية، وهو ما يشكل مثالا على استخدام أسلوب التدفق النقدي المخصوم لقياس أحد عناصر الميزانية.

ويمكن أن يشمل جزء الالتزامات طويلة الأجل كذلك، المبالغ المحصلة مقدما من العقود طويلة الأجل، وضرائب الدخل المؤجلة، وفي بعض الأحيان الالتزامات المحتملة، وجميع هذه العناصر تصاحبها مشاكل تتعلق بالقياس، فقياس الإيرادات المؤجلة والتقرير عنها تحتمه مبادئ الاعتراف والمقابلة. فالإيرادات المؤجلة تقاس بتكلفتها التاريخية، ويتم الإبقاء عليها وتوزيعها على الفترات المحاسبية التي تم تحصيلها فيها، وأي قيمة متبقية في نهاية الفترة المحاسبية يتم تسجيلها كالتزام، كما أن قياس الالتزامات المحتملة والتقرير عنها يتم وفقا لمبدأي الاعتراف والمقابلة، فالالتزامات المحتملة التي تستوفي تعريف الالتزام، ويمكن تقدير مبلغها بصورة معقولة، يتم الإفصاح عنها في الميزانية مقاسه بأفضل تقريب للخسائر المستقبلية التي تعتقد الوحدة إمكانية حدوثها[34].

3- حقوق الملكية:

الأسهم العادية: تقاس الأسهم العادية بالتكلفة التاريخية، حيث تحدد غالبية الشركات، مبدئيا، قيمة اسمية أو قيمة إصدار لأسهمها، وعند بيع سهم من أسهمها تقوم الشركة بالتقرير عن مقدار مساو للقيمة الاسمية، وتقرر عن أي فروق بين سعر البيع وقيمة الإصدار تحت عنوان"مبالغ إضافية لرأس المال"(علاوة إصدار الأسهم)، وليست هناك أهمية محاسبية محددة لهذه العناوين باستثناء ما قد يتعلق بتحديد متوسط سعر إصدار الأسهم العادية إذا ما كانت مثل هذه الحسابات مفيدة.

الأسهم الممتازة: يقوم العديد من الشركات بإصدار أنواع أخرى من الأسهم يطلق عليها الأسهم الممتازة، ولهذه الأسهم أولية في التوزيعات، ويجب دفع مقدار محدد من التوزيعات لحملة الأسهم الممتازة قبل إمكانية دفع أي توزيعات لحملة الأسهم العادية، ويشابه أساس قياس هذه الأسهم قياس الأسهم العادية مع تقسيم المبالغ بين قيمة إصدار الأسهم والمبالغ الإضافية لرأس المال، وهكذا تمثل المبالغ المقرر عنها بالميزانية.

---

(34) ريتشارد شرويدر، وآخرون ، مرجع سابق، ص:274

الأرباح المحتجزة :يمكن تعريف حقوق الملكية في الشركة بأنها الحصة المتبقية في أصول الشركة بعد استنزال الالتزامات، وترتبط المبالغ المسجلة للأرباح المحتجزة والدخل الشامل بأساليب القياس المستخدمة في تسجيل بعض الأصول والالتزامات، لكن هذه المبالغ يجب أن لا يتم الخلط بينها وبين أي محاولة لقياس القيمة الجارية لحصة الملاك في الشركة، وبالتالي يعتمد قياس الأرباح المحتجزة والدخل الشامل على قياس الإيرادات والتكاليف المستنفدة على مدى حياة الشركة.

ويمكن للشركات أن تعمل على إيصال هذه المعلومات من خلال تخصيص الأرباح المحتجزة، ويطلق على المبالغ المخصصة مصطلح الاحتياطيات،

ويمكن القول أن تقاس حقوق الملكية يعتمد أساسا على قياس الأصول والالتزامات، فتحويل الأصول إلى مصروفات، وإلغاء الالتزامات هما اللذان يحددان مقياس التغير في حقوق الملكية، وبذلك ليس هناك معيار محدد لقياس حقوق الملكية خلافا للتقييم وفق ما هو متبقي.

2.4.1. قائمة الدخل

هناك مسميات متعددة لهذه القائمة إذ أن تعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعرض عادة في شكل تقريرمالي يعبر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة، مبتدئ بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر، وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النتائج، كما أن النظام المحاسبي المالي الجديد[35]الذي سوف يطبق في الجزائر بداية مع جانفي 2010 يسمي قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج.

إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل ومن أي قائمة مالية أخرى هو تزويد مستعمليها بالمعلومات لاتخاذ قرارت اقتصادية بشكل عقلاني وأهم هذه الأهداف والقرارات بالنسبة لقائمة الدخل هي[36].

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.
- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها.
- تقييم جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف والمستثمرين.

(35) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،قراريحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية. مؤرخ في 26يوليو2008،العدد19 الصادرة في 25مارس 2009.

(36) رضوان حلوة حنان (1998): تطور الفكر المحاسبي .،دار الثقافة للنشروالتوزيع،عمان،الأردن،ط1، ص: 314 .

1.2.4.1. مفاهيم الدخل: إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل هو تحديد صافي الربح الدوري والافصاح عن مكوناته الرئيسية. الهدف هو المساعدة في تقيم التدفقات الداخلية الحالية(التاريخية) واستخدام نتائج هذا التقييم لاغراض التنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية، وإمكانية تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية.

ويمكن إعداد قائمة الدخل طبقا لاحدى مفهومين اساسين للربح المحاسبي.

*مفهوم الربح من العمليات الجارية او من النشاط التشغيلي: وهنا تتضمن قائمة الدخل إلا العناصر العادية والمتكررة والتي تتعلق بنشاط الفترة الحالية، ويتم استبعاد جميع العناصر الاخرى الغير عادية والغير متكررة والغير متعلقة بالفترة، ويستند هذا المبدا الى أن الاحداث غير العادية لا تخضع عادة الى سلطة الادارة وبالتالي فان استبعاد هذه العناصر إلى قائمة الدخل اكثر فائدة وخاصة في الجانب التنبؤي.

* مفهوم الربح الشامل: إن اتباع طريقة النشاط الجاري على اعتباراستبعاد العناصر الغير العادية وهذا يعتمد الى حد كبير على تقييم الادارة مما يؤدي بالتاثير على نتيجة الاعمال وهذا مما يفقد هذه المعلومات امكانية الاعتماد عليها نظرا لعدم وجود عنصر الحياد في إعدادها.الا ان مفهوم الربح الشامل سوف يقطع الطريق أمام احتمالات استخدام قائمة الارباح المحتجزة لاخفاء بعض العمليات تحت ستار انها عمليات غير عادية او غير متكررة، وعليه فان مفهوم الربح الشامل سوف يزيد من امكانية الاعتماد على المعلومات[(37)].

إلا انه في الوقت الحالي اصبح يؤخذ بالمبدائين حيث يتم تقسيم قائمة الدخل الى قسمين رئيسين.

-القسم الاول: ويخص بيان النشاط الجاري او النشاط التشغيلي وينتهي هذا القسم بتحديد رقم صافي ربح العمليات النشاط الجاري .

- القسم الثاني: ويشمل باقي الانشطة الاخرى غير التشغلية او التي لا ترتبط بالنشاط الجاري المعتاد.

بجمع انشطة القسم الاول مع انشطة القسم الثاني نتحصل على صافي الربح الشامل.

ويتم إعداد قائمة الدخل من خلال الخطوات التالية[38]:

P تحديد الإيرادات التي تحققت من مزاولة النشاط العادي للمنشأة أي التي نتجت من بيع السلع والخدمات التي تدخل ضمن نشاط المنشأة.

---

(37) عباس مهدي شيرازي، مرجع سابق، ص: 212 .

(38) محمد محمود عبد المجيد، عاطف العوام.(2000): المحاسبة ، دار نهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ص 143.

P تحديد تكلفة الإنتاج المباع ويقصد بها المصروفات المرتبطة بشراء أو إنتاج أو إعداد السلع أو خدمات التي تم بيعها خلال الفترة المالية وتشمل تكلفة الإنتاج المباع:

2.2.4.1.قائمة الدخل فوائدها وأوجه قصورها:يتم الافصاح في الجزء الاول من قائمة الدخل عن الايرادات من النشاط التشغيلي بالمقابلة مع مصروفات هذا النشاط، ثم الافصاح عن مجمل النشاط التشغيلي، اما في الجزء الثاني فيدرج في قائمة الايرادات والمصروفات الناتجة من مصادر اخرى خلاف الانشطة التشغلية.

وفي ما يلي بعض فوائد هذه القائمة واوجه قصورها.

1- **فوائد قائمة الدخل**: بات من المعروف ان قائمة الدخل تتمثل في تقرير مالي يقيس اداء الشروع عن فترة معينة، ويقدم لمجتمع الاعمال من مستثمرين ومقرضين ودائنين وفئات اخرى، معلومات عن الربحية وقيمة الاستثمار والكفاءة الائتمانية، مما يساعد اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي[39]:

-تقييم أداء المؤسسة في الماضي والتمكين من المقارنة باداء الفترات الاخرى لنفس المؤسسة أو مقارنة هذا الاداء مع ما حققته مؤسسات منافسة.

-توفير مؤشرات مالية تمكن من التنبؤ بالاداء والربحية المستقبلية للمؤسسة.

-المساعدة في تقيم المخاطر وعدم التاكد بشان التدفقات النقدية المستقبلية.

2- **أوجه قصور ومحددات قائمة الدخل**: يعيب قائمة الدخل بعض اوجه القصوربسبب أنها تعكس افتراضات محاسبية وتقديرات واجتهادات شخصية تدخل في قياس الدخل، وينبغي على مستخدمي بيانات هذه القائمة ان يكونوا واعين باوجه قصورها التي يتمثل بعضها فيما يلي :

P -هناك بنود إيرادات لا تدرج في هذه القائمة، بسبب عدم التمكن من قياسها.

P - تتأثر أرقام الدخل بالطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة.

P -تتأثر بعض مكونات الدخل باساليب تحكمية واجتهادات شخصية وتقديرات تختلف نتائجها باختلاف أراء من يقومون بقياس بنود الايرادات والمصروفات ومستوى التحفظ الذي يبدونه.

P -تقيس قائمة الدخل نتائج انشطة المؤسسة عن فترة مالية ماضية، والتي لا تعد ملائمة لاتخاذ القرارات بصفتها بيانات تاريخية، في حين ان القدرة على التنبؤ بالاداء المستقبلي هي الاكثر ملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية.

---

(39) محمد مطر، مرجع سابق، ص:217.

P -لا تعبر قائمة الدخل عن مدى جودة الارباح التي تفصح عنها بسبب ان بعض بنودها لا تتمثل في تدفقات نقدية حقيقية.

P -يتأثر صافي الدخل المفصح عنه برغبات الادارة في ادارة الارباح[40].

3.4.1.قائمة التغيرات في حقوق الملكية

إن المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر مفصل في القوائم المالية [41] وهي القائمة الثالثة من القوائم المالية في شركات الاموال تنقسم حقوق الملكية الى ثلاث بنود رئيسية:

1 -رأسمال مدفوع ويسمي رأس المال المساهم به[42]وينقسم بدوره الى قسمين:

* - رأس مال قانوني ويمثل المسؤلية القانونية لحملة الأسهم ويتحدد على أساس القيمة الأسمية أو سعر الإصدار في حالة عدم وجود قيمة أسمية

* - رأس مال إضافي ويشمل عناصر مثل علاوة اصدار أسهم ، زيادة أو نقص الخزانة المعاد إصدارها، والهبات الرأسمالية سواء في شكل أصول غير نقدية مهداة أو قيمة أسهم خزان مهداتأعادت الوحدة إصدارها.

2- رأس مال مكتسب: ويعرف أيضا بالأرباح المحتجزة ويمثل الأرباح المحققة وغير الموزعة حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي (نتائج رهن التخصيص)، ويمثل رقم رأس المال المكتسب الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه في شكل عائد على الاستثمار وذلك حتى تتم المحافظة على راس المال المدفوع كضمان عام للدائنين،ومن ناحية أخرى قديكون رأس المال المكتسب غير مقيد أو أن يكون مقيد في شكل احتياطات مثل الاحتياطي القانوني أو احتياطي التوسعات أو احتياطي سداد رأس المال، ويلاحظ هنا اهمية التفرقة بين الاحتياطات وبين المخصصات .

فالمخصصات تكون لمقابلة خسائر محتملة وهي بهذا تحميلاً أو تخفيضاً للربح الدوري في حين أن الاحتياطات هي نوع من التصرف أو التخصيص للربح وليست تخفيضا له.

3- رأس مال محتسب: ويمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق بعد حتى تاريخ إعداد قائمة المركز الماليومن أمثلة ذلك رأس مال إعادة التقييم، فرق ترجمة الأرصدة من العملات الأجنبية ، أرباح الحيازة الغير محققة.

---

(40) محمد مطر ، مرجع سابق، ص:218.

(41)عقاري مصطفى(جوان 2007): المعيار المحاسبي الدولي1:عرض القوائم المالية. أبحاث اقتصادية وادارية. جامعة محمد خيضر بسكرة،العدد1، ص:21.

(42) رضوان حلوة حنان ،تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص: 315.

الخلاصة :

ظهرت المحاسبة بظهور الإنسان وتطورت بتطوره لأنها تتأثر بالبيئة المتواجدة فيها، ولهذا فإن الإنسان البدائي عرف المحاسبة و لو أنها كانت شفاهية لأنه عرف المحاسبة قبل أن يعرف الحساب، كما أنها تطورت بظهور الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة، واستفادت من العلوم الأخرى الاجتماعية منها مثل الاقتصاد وعلم الاجتماع والبحتة مثل الرياضيات والإحصاء ،وهنا نلاحظ أنها أخذت أكثر مما أعطت ،ونتيجة لعامل الإحتياج ظهرت لها أنواع مثلا مع ظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة لمحاسبة التكاليف ثم المحاسبة الحكومية والوطنية والخاصة والإدارية، ثم تم تصنيفها الى محاسبة داخلية أي تخدم الأغراض الداخلية ومحاسبة خارجية أي تخدم أغراض خارجية. كما استفادت من الجمعيات المهنية لتطوير المبادئ والفروض وكونت مع مرور الزمن مجموعة من الأعراف المحاسبية التي لا يمكن الخروج عنها والتي أثبتت صلاحيتها بالممارسة.ومع ذلك نجد أنها تواجه الآن تحديات جديدة وهي المحاسبة عن المشاكل الاجتماعية مثل البطالة والتلوث والتضخم ،والتحدى الأكبر هو مواجهة مشكلة التوافق الدولي في المحاسبة.

الفصل الثاني

معايير المحاسبة الدولية

الفصل الثاني معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

إن وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية نشأ أساسا من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالميا، مما أدى إلى عدم قـدرة مسـتخدمي البيانات المالية سواء من مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة، لذا فقد ظهرت الحاجة إلى وجود نوع من التوافق العالمي للبيانات والمعلومات المالية المقدمة من المنشآت التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق الماليـة ممـا يـؤدى إلـى اتسـاع وتشـجيع الاستثمارات المالية في أنشطة بورصة الأوراق المالية، ومن ثم ظهرت أهميـة إعـداد البيانـات المالية التي تقدمها المنشآت على أساس توافق دولي

1.2.الاتجاه الدولي حول توافق العمل المحاسبي

اهتمت الجمعيات المهنية والعلمية واللجان الفنية بمتابعة المتغيرات البيئية الناتجة عن التغيـرات الاقتصادية سواء على المستوى المحلي أو الدولي من خلال إعداد معايير محاسبية دوليـة تكـون مقبولة دوليا.

1.1.2.التمييز بين التوحيد والتوافق

التوحيد (Standardization) يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كـل الحـالات. فالتوحيد ينطوي على مجموعة من القواعد الموحدة.

أما التوافق (Harmonization) فيعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غيـر الضـرورية الموجـودة بينها[1].

كما أن التوافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، وهذا أكثر قبولا من التوحيـد. الذي يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين[2]. لذلك فالتوافق ما هو

(1) نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم،(1998): المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي. إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. السعودية،. ص:35.
(2) المرجع أعلاه، ص:35

إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة. أي أنه يمكن الإشارة إليه بأنه الحد من الممارسات المختلة والتقليل منها، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل التام[3].

كما يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين أي التماثل الذي يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة[4].

" التوحيد هو الثبات في التبويب، في المصطلحات وكذلك الثبات في القياس"[5].

أما التوافق هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة. فتشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضه[6].

2.1.2.فوائد التوافق

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، إن هذه الدوافع لابد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الإطراف من وراء عملية التوافق. ومن أهم فوائد التوافق الدولي للمحاسبة ما يلي:

1- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية كما أنه يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية. ويبدو منطقيا أن تخفيض درجة الاختلاف في الممارسة المحاسبية هو الحل. فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على تدفق أكبر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة.

أما رجال المصارف والمقرضين فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللين الماليين فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي.

2-يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة لأخرى.

---

(3) Toy ,J, S ,and, Parker ,R ,H (1990).,international harmonization and standardization, vol 26,N°1 , p;71

(4) محمد مبروك أبو زيد(2005): المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. ط1. ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع. القاهرة، مصر. ص:267.

(5) المرجع أعلاه، ص:288

(6) نفس المرجع أعلاه ص 268

3- العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي،و بتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت والمال.

4- إن طبيعة عمل المؤسسات التي تختص في مجال المحاسبة الدولية، و تقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسية و أحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها، تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول وأخرى وهذا ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدى، وكذلك تجد نفسها مضطرة إلى تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم وهو ما يكلفها جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي المحاسبي سيسهل لشركات المحاسبة المالية القيام بأعمالها بأقل تكلفة وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستنخفض كذلك.

5-إن زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، وكذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الاستثمارات يجعل التوافق المحاسبي أمرا مرغوبا فيه. فإذا كانت المعلومات القابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد الاقتصادية على المستوى المحلي فإن الأمر سيكون كذلك بالنسبة للقرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد عل أساس دولي. حيث سيسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة.

6- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، ومن ثمة إعطاء الشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها سواء كان ذلك في صورة رؤوس أموال أو قروض، إن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل و الخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار و الإقراض يفضلون المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة. مما يشجع المستثمرين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم.

7- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي الدولي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية

8- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصـــادية إلى البيانات[7].

3.1.2.الانتقادات والعوائق التي تواجه عملية التوافق

إن المطلع والمدرك للعلاقة بين المحاسبة والعوامل البيئيـــة المحيطـــة بهـــا يـــدرك صـــعوبة أو الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص الانتقادات حـــول التوافق الدولي للمحاسبة فيما يلي:

1-المحاسبة كنظام اجتماعي تعكس إلى حد كبير البيئة التي تعمل فيها، وأهداف أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة. طالما أن الأهداف المرجوة من المحاسبة مختلفة باختلاف البيئة التي تعمل فيها، أنه من المعروف أن السياسات المحاسبية تصاغ في بعض الأحيان للحصول إمـــا على أهداف اقتصادية أو سياسية متوافقة مع النظم الاقتصادية أو السياسية المطبقة بالدولة وطالما أن هناك أملا ضعيفا في الحصول على نظام اقتصادي وسياسي دولي واحد فإنه من الممكن التوقع أن الاختلافات في الأنظمة السياسية والاقتصادية ستستمر تعمل كعـــائق أمـــام التوافـــق الـــدولي للمحاسبة[8].

2-تعتبر الضرائب في كل دولة إحدى المصادر الرئيسية التي تتطلب الخدمات المحاسبية. وحيث أن نظام الضرائب يختلف من دولة إلى أخرى فإنه من المتوقع أن تكون هنـــاك اختلافـــات فـــي المبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة على المستوى الدولي.

3-من العوائق التي تقف أمام التوافق الدولي هي الشروط الصارمة التي تضعها بعض المنظمات المهنية لممارسة مهنة المحاسبة والتي تحد من عالمية المحاسبة المهنية، مثال ذلك اشتراط المنظمة المهنية للمحاسبة في فرنسا عام 1976 على المحاسبين الأجانب الذين يمارسون المهنة في فرنســا أن يجتازوا امتحانا قبل حصولهم على الترخيص وتعميما للتجربة الفرنسية فإن الإتحاد الأوربـــي وضع مجموعة من التحفظات على الممارسين الأجانب داخل الإتحاد الأوربي[9].

4- هناك من يرى أن عملية التوافق الدولي للمحاسبة عملية معقدة ومكلفة جدا تفوق المنفعة مـــن ورائها لذا فهي لا تستحق كل هذه الجهود[10].

---

(7) محمد ياسين غادر(2004): دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبية الدولية.ج2 نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين. الأردن. عدد26. ص:8

(8) محمد المبروك أبو زيد مرجع سابق ص:274.

(9) نفس المرجع أعلاه، ص :274.

(10) Samuels ,J ,M & Piper, A, G (1984): International Accounting Standards. the Management Accountant: 136.

5- قد يكون شعور البعض بالوطنية أو التعصب الوطني حائلا يقف دون قبـــول أي شـــيء مـــن الخارج، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بمثابة مساس بسيادتها لاعتقادها أن نظامها هو الأفضل وتتأخر في تبني نظم أخرى.

6- إن التفاوت الاقتصادي بين الدول المتقدمة والنامية يجعل من احتياجات البيئة لنـــوع وشـــكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة اختلافا جوهريا، و هو ما ينعكس على طبيعة الأنظمـــة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى يلبي تلك الاحتياجات المختلفة. وبتالي مـــا يـــراه البعض أن عملية وضع نظام محاسبي عالمي قد لا يكون بمقدوره تلبية تلك الإحتاجات المختلفـــة والمتنوعة.

7-إن الاختلاف في لغات الدول قد يقف عائق دون سهولة فهم واستيعاب الكلمات والمفاهيم التـــي تعبر عن نواحي فنية في المحاسبة[11] وهو ما دعا لجنة معايير المحاسبة الدوليـــة إلـــى تعريـــف المصطلحات الفنية بعناية تامة عند وضعها المعايير المحاسبية حتى تتجنب فهم المعـــايير بمعـــان مختلفة في الدول المختلفة.

8- يعتبر من ضمن العوائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة أن بعض الدول لا توجد بها منظمـــات حكومية، أو غير حكومية مسئولة عن الإشراف ومراقبة الالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة بتلك الدول. ففي الولايات المتحدة الأمريكية توجد بورصة الأوراق المالية تشرف وتراقب على عمليـــة تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة، وفي بريطانيا اتحاد بورصات الأوراق المالية. وحيث أن هـــذه الهيئات والمنظمات لعبت دورا رئيسيا في شرعية المعايير المحاسبية المقبولة بها فهي من المتوقع أن تلعب دورا رئيسيا وناجحا في حالة تبنيها للمعايير الدولية وإلزام المؤسسات والشركات التـــي تشرف عليها بالامتثال لهذه المعايير.

4.1.2.الاختلافات الموجودة في الممارسات المحاسبية في دول العالم

هناك اختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول وهذا يعود لعدة اعتبارات ثقافية سياسية اجتماعية ومن بين هذه الاختلافات نجد[12]:

1- لا تهلك الشهرة في بعض دول العالم حتى تفقد قيمتها، فعلـــى ســـبيل المثـــال كانـــت الشركات في المملكة المتحدة قبل عام 1997 تستطيع شطب الشهرة بتحميلهـــا علـــى حقوق ملكية المساهمين بدلا من رسملتها وبالتالي تهلك.

(11) Samuels ,J ,M & Piper, A,G ,op cit،137

(12) نعيم دهمش(2003): معايير المحاسبة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، العدد116، ص:8.

2- يسمح بتطبيق طريقة المصالح المشتركة لتسجيل اندماج الشركات خارج الولايات المتحدة الأمريكية وفي بعض البلدان فقط.

3- لا يسمح بتطبيق طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) لتسعير المخزون في بعض الدول.

4- تعتبر تكاليف البحث والتطوير كمصروف في الفترة التي تحدث فيها، بينما يتم رسملتها في العديد من الدول.

5- يتم تسجيل الاحتياطات في بعض الدول للتأمين الذاتي أو لمواجهة الالتزامات المحتملة.

6- هناك اختلافات في طرق الإهتلاك للأصول المعمرة وكذلك في معالجة العقود التأجيرية.

إن الاختلاف في الممارسة المحاسبية يعود إلى اختلاف الباحثين لطبيعة حاجات مستخدمي البيانات المالية، و اختلاف تفهمهم للظروف التي يعمل فيها منتجو تلك المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى ظهور فرق في الممارسة من بلد لأخر وهذا يعود لعاملين أساسين[13]:

< -طبيعة حاجة مستخدمي البيانات المالية،

< -الظروف التي يعمل فيها منتجو المعلومات المحاسبية.

ويتوقف هذان العاملان على مجموعة من المتغيرات يمكن تجميعها في ثلاث متغيرات رئيسية وهي:

P -المتغيرات البيئية الثقافية

P - المتغيرات البيئية التعليمية

P -المتغيرات البيئية السياسية

كما توجد هناك عوامل أخرى قد تأثر على الفكر المحاسبي والممارسات المحاسبية بشكل جوهري مثل: قوانين الضرائب، قوانين أسواق رأس المال، طبيعة النظام العام للدولة ومدى تدخلها في العملية الاقتصادية.

جميع هذه العوامل قد تساهم في اختلاف الممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى، ومن هنا جاءت ضرورة التوافق المحاسبي الدولي.

(13) محمد ياسين غادر، مرجع سابق، ص:8

2.2.هيئة إعداد المعايير المحاسبية الدولية

إن المبادئ والفروض المحاسبية التي هي نتاج فكر محاسبي متأثر البيئة المتواجد فيها، أدى إلى ظهور سياسات محاسبية متباينة ومتناقضة أحيانا(الطرق المختلفة للإهتلاك، الطرق المختلفة لتقيم المخزون، رسملة بعض التكاليف..) أدى إلى تباين القوائم المالية، و انطلاقا من هذا القصور بدا منذ أوائل القرن العشرين التفكير في التوحيد المحاسبي بل التوافق المحاسبي.

1.2.2.التطور التاريخي للمعايير المحاسبية

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد والتوفيق بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع منشآت أخرى في دول أخرى في عرض لقوائمها المالية، وعموما ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية[14] حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، وفي أوت 1966 طرح لورد ينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW) عندما طرح المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين، (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) وطبعا (ICAEW). ولقد أعلنت المعاهد الثلاثة في جانفي 1967 عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين روبرت تروبلاد (Trueblood) رئيسا لها. وقد دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات حُلت في سنة 1977. وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة وهذه الوثائق كانت على شكل دراسات مقارنة وسميت الآراء المذكورة فيها استنتاجات[15].

وفي مايلي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت الى التوافق الدولي في مجال الحاسبة و وضع معاير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي[16] :

1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس

(14) أمين السيد أحمد لطفي (2004) :المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،ط1، ص:429
(15) طارق عبد العال حماد (2006): دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،الإسكندرية، مصر. ص: 19-20
(16) مأمون حمدان مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية. http://www.kantakji.com/figh/files/accountancy/ht/.doc2009/03/23

مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانـــين المحاسبية بين الدول.

2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: 1926 في أمستردام.

3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: 1929 في نيويورك، وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي:

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

4- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: 1933 في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلـــــت في المؤتمر22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الأفريقية.

5- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس: 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6-المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى.

7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظـــمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندة.

8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فـــيه 45 بحثاً.

9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: 1967 في باريس.

10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: 1972حضره 4347 مندوباً من 59 دولة.

11- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية .وقـــد حضـــره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: 1982 في المكسيك .

13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: 1987 في طوكيو .

14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتـــمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو

2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفـود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية، برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيـث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مـجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجـمعـية المحاسبـين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخلين IIA.

15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: 1997 في المكسيك .

16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: 2002 في هونغ كونغ، حيث تمـت مناقشة حوالي تسعين(90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: 2006 في استانبول .وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطويرالأمم، واستقرار أسواق رأس المـال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

أما مراحل تأسيس الهيئة فكانت بداية مع IASC ثم تحولها إلى IASB فكانت.

2.2.2. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تعود نشأة (IASC) إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبرعام 1972 في سيدني بأستراليا. في هذا المؤتمر- اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طُلب منه إنشـاء هيئـة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكـون مسـئولة عـن تكـوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية- وبعد عقد عدة اجتماعـات بـين رؤسـاء المعاهـد الـثلاث (ICAEW، AICPA، CICA) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسـكتلندا (ICAS) تـم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية بشكل يتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبية في استراليا وكندا وفرنسا و ألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 وفيه تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية[(17)].

وفي سنة 1981 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدوليـة لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية. وقـد اجتمعـت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامج عمله، و قـد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة.

---

(17) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،، مرجع سابق، ص: 22.

وفي سنة 1983 شمل IASC كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحــاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وفي سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، وكــان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.

وفي سنة 1998 أصبحت الصين عضوا في IFAC و انضمت إلى مجلــس إدارة IASC كمراقب. وفي عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة. وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضوا من 112 بلد.

وقد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي 1998) ليحل محله عــرض القــوائم المالية. كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك وإنما يتم إصــدار المعــايير طبقا للضرورة والحاجة. وبعد الدراسات والمناقشات والتعليقات و الاقتراحــات ثــم المراجعــة والمصادقة يتم تحديد بدء سريان المعيار. وقد ترتب على نمو المحاسبة وتطويرها وتزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية. وقد أصدرت اللجنة 41 معيار محاسبي دولي هي كما يلي:

جدول رقم: 2-1 يبين المعايير المحاسبية و التعديلات التي أجريت عليها.

رقم المعيار	عنوان المعيار
01	عرض القوائم المالية
02	المخزون
03	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 27 و رقم28
04	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 16و رقم38
05	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم1
06	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم15وهو بدوره ألغي
07	قوائم التدفق النقدي
08	صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية
09	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم38

10	الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
11	عقود الإنشاء
12	ضرائب الدخل
13	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم1
14	التقارير عن القطاعات
15	ألغي
16	الممتلكات والمباني والمعدات
17	عقود الاستئجار
18	الإيراد
19	منافع الموظفين
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
22	حل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS 5
23	تكاليف الاقتراض
24	إفصاحات الإطراف ذات العلاقة
25	حل محله معيار المحاسبة الدولي IAS40
26	المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد
27	البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشات التابعة
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشات الزميلة
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
31	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
33	حصة السهم من الإرباح
34	التقارير المالية المرحلية
35	حل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS 5
36	انخفاض قيمة الأصول

37	المخصصات والالتزامات الطارئة
38	الأصول غير الملموسة
39	الأدوات المالية:الاعتراف والقياس
40	ملكية الاستثمار
41	الزراعة

المرجع : أمين السيد أحمد لطفي ،المحاسبة الدولية لشركات متعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2004، ص: 436-435

3.2.2.تشكيل اللجنة الدائمة لتفسير المعايير (SIC)

شكل إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة وعند صياغة التفسيرات، تستشير لجنة التفسيرات لجاناً وطنية مماثلة رشحت من أجل ذالك[18].

وقد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها

-ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار قائم ضمن سياق إطار IASC.

- ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.

-أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة متناقضة في الواقع العملي أو سبيلها إلى الظهور.

وقد قدم SIC ثمانية عشر تفسير وهي:

جدول رقم:2-2 يبين قائمة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية

رقم التفسير	عنوان التفسير
01	الاتساق –صيغ تكلفة المخزون (معيار المحاسبي 2)
02	الاتساق-رسملة تكاليف الاقتراض(معيارالمحاسبة الدولي رقم23)
03	استبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة في العمليات مع الشركات الزميلة (معيار المحاسبة الدولي رقم28)
04	ألغي
05	تصنيف الأدوات المالية –أحكام التسديد المحتملة(معيار المحاسبة الدولي رقم32)
06	تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلي القائمة-(الإطار)

(18) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقاريرالمالية الحديثة، مرجع سابق، ص:23.

07	طرح عملة اليورو (معيار المحاسبة الدولي21)
08	تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة كأساس رئيسه للمحاسبة (معيار المحاسبة الدولي رقم1)
09	اندماج الأعمال-التصنيف أما كامتلاك أو توحيد المصالح(معيار المحاسبة الدولي رقم22 حل محله IFRS3)
10	المساعدات الحكومية-عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية(معيار المحاسبة الدولي رقم21)
11	الصرف الأجنبي-رسملة الخسائر الناجمة عن الانخفاضات الحادة في سعر العملات(معيار المحاسبة الدولي رقم21)
12	توحيد قوائم المالية للوحدات ذات الغرض الخاص(معيار المحاسبة الدولي رقم27)
13	الوحدات تحت السيطرة المشتركة-المساهمات غير النقدية لمضاربي المشاريع(معيار المحاسبة الدولي رقم31)
14	الممتلكات والمصانع والمعدات-التعويض عن انخفاض قيمة البنود أو خسارتها(معيار المحاسبة الدولي رقم 16)
15	عقود الاستئجار التشغيلية-الحوافز(معيار المحاسبة الدولي رقم17)
16	أسهم رأس المال-أدوات حقوق الملكية الذاتية المستعادة-أسهم رأس المال في الخزينة-(معيار المحاسبة الدولي رقم32)
17	الحقوق-تكلفة عملية الحقوق (معيار المحاسبة الدولي رقم32)
18	الطرق البديلة(معيار المحاسبة الدولي رقم1)

المرجع :أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية لشركات متعددة الجنسية،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2004.

4.2.2.اتفاقية IOSCO/ IASC

تعد المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية IOSCO التي أسست في سنة 1983 المنتدى الرئيسي في العالم للتعاون الدولي بين الوكالات التنظيمية.

تظم في عضويتها هيئات تنظيمية وطنية تتولى المسؤولية اليومية عن تنظيم الأوراق المالية وإدارة قوانين الأوراق المالية في بلدانها وتتمثل أهداف المنظمة فيما يلي:

- التعاون من أجل الارتقاء بالتنظيم للمحافظة على أسواق كفأه.
- تبادل المعلومات حول خبراتهم وتجاربهم لتعزيز نمو الأسواق المحلية.
- توحيد جهودهم لإرساء معايير ومراقبة فعالة لمعاملات الأوراق المالية الدولية.
- توفير مساعدة متبادلة للمحافظة على سلامة الأوراق من خـــلال التطبيـــق الصـــارم للمعـــايير والتطبيق الفاعل للعقوبات الجهات المخالفة لها.

وفي سنة 1994 انتهت IOSCO من إجراء مراجعة معايير IASC السارية فـــي ذلـــك الوقت، وحددت عددا من القضايا التي كان يتعين التصدي لها، بالإضافة إلى معايير كان يتعـــين على IASC تحسينها قبل أن يكون في مقدرة IOSCO بحث إمكانية التوصية باستخدام معـــايير IASC في الإصدارات وعمليات التسجيل في البورصات الدولية.

وفي جويلية 1995 أعلن مجلس إدارة IASC واللجنة الفنية التابعة IOSCO أن اتفاقيـــات هامة تم بلوغها في سبيل تطوير المعايير المحاسبية الدولية. وكان المجلس وضـــع خطـــة عمـــل عرفت بـــ "برنامج عمل المعايير المحورية"،وعند اكتماله بنجاح سيتم اعتماده IOSCO في جميع البورصات العالمية، وكانت IOSCO قد أقرت فعلا معيار (IAS7) قائمة التدفق النقدي وأبلغت IASC أن 14 من المعايير الدولية لم تتطلب تحسينا إضافيا بشرط استكمال المعايير المحوريـــة الأخرى بنجاح.

وقد اتفقت لجنة IASC و IOSCO على وجود حاجة ملحة لمعايير محاسبة دولية عاليـــة الجودة وشاملة، وكان هدفها من الوصول إلى هذا الاتفاق هو إمكانية استخدام القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية عالميا في الإصدارات وعمليات القيد في البورصات عبر الحـــدود كبديل لاستخدام معايير المحاسبة الوطنية.

ومنذ سنة 1995 وعلى مدى أربع سنوات قام IASC بالوفاء بجميع عهوده وعمل وعـــدل مجموعة من المعايير المحورية وتمت الموافقة على المعيار (IAS39) القوائم المالية الاعتـــراف والقياس، ونتيجة لذلك بدأت مراجعة IOSCO لهذه المعايير المحورية عام 1989، وأعلنت عن رغبته في إضافة موضوع محاسبة ملكية الاستثمارية إلى قائمة المعايير المحورية وتمت الموافقة والإصدار في مارس2000.

لم يبق إلا انتظار قيام اللجنة الفنية وIOSCO بإعلان نتائجها حول المعـــايير المحوريـــة، وفي ذلك الوقت شعر الكثير من المراقبين أنه من غير المعقول أن تسمح لجنـــة الأوراق الماليـــة والبورصات الأمريكية SEC وIOSCO بإقرار المعايير المحاسبية الدولية، بدون قيد أو شرط ما لم تتوافق مع المعايير الأمريكية، ثم أصدرت SEC (لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية)

نشرة حول المعايير المحاسبية الدولية وقد حددت النشرة العقبات التي يجب أن تزيلهـا معـايير المحاسبة الأمريكية، لكي تعتبر مقبولة من المنظور الأمريكي، وقد بدا أن نظرة SEC هـي أن العالم ينبغي أن يعتنق فلسفتها في التنظيم(19).

وقد تحقق ذلك من الافتراض الضمني داخل النشرة بأن النموذج الأمريكي يفـي بمعـايير الجودة العالية وان أي نموذج آخر مختلف ليس كذلك، وكان الاستنتاج المستخلص من جانب قراء النشرة هو أن المعايير الأمريكية معايير عالية الجودة، وأن النظام الأمريكـي لصـياغة وشـرح المعايير هو الأفضل وأن أي معايير مختلفة أو مصاغة ومشروحة بشكل مختلف هي معايير ذات جودة أقل وأن تنظيم وتطبيق المعايير ومهنة المراجعة هي أفضل في الولايات المتحدة الأمريكية منها في أي مكان آخر، وأنه على الشركات أن تستخدم GAAP (المعايير المحاسـبية المقبولـة عموما) إذا أرادت أن تدير رأس المال في الولايات المتحدة وإلا تعرض المستثمرون للمخاطرة.

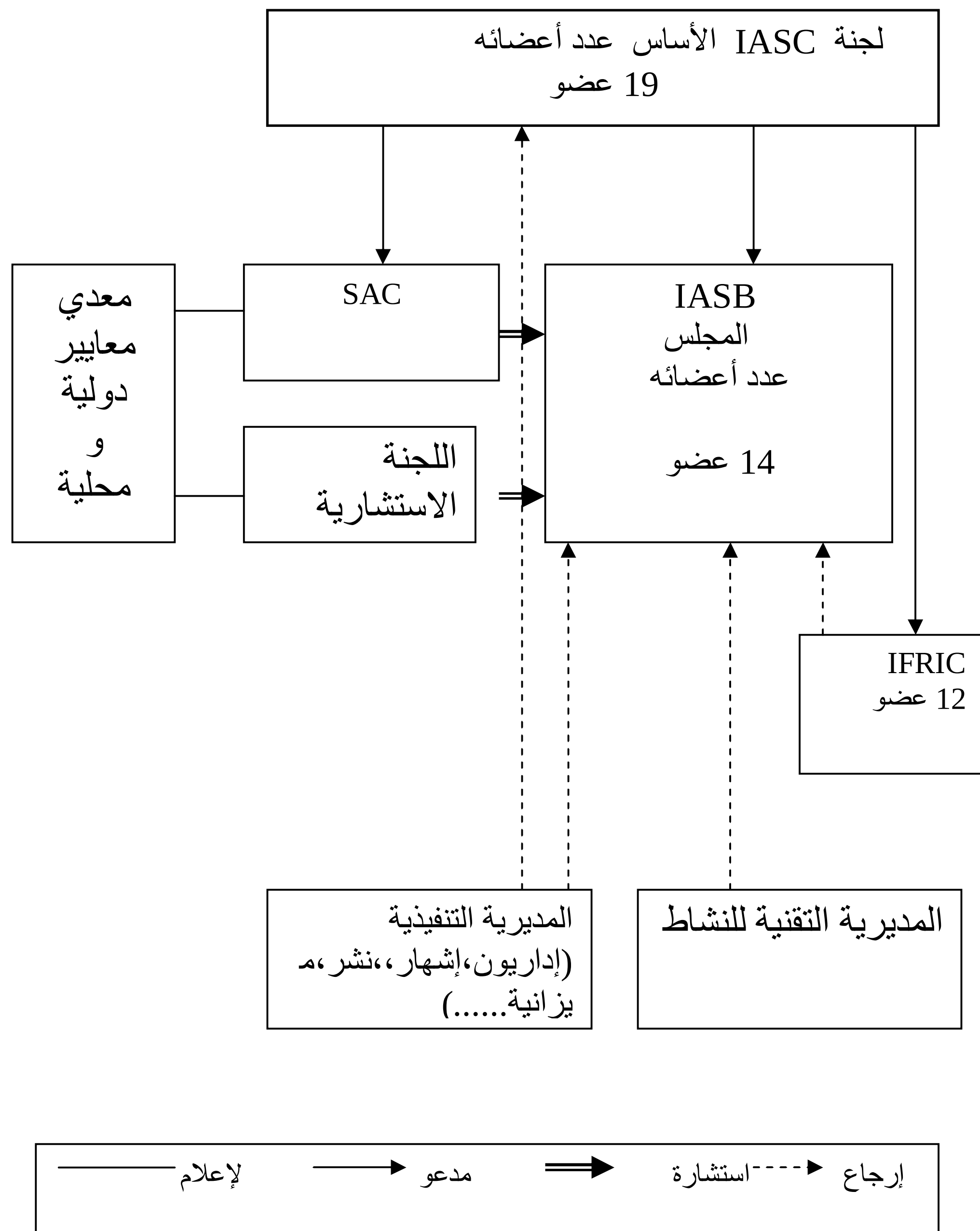
3.2.مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

حسب المادة 19 من النظام الأساسي IASC يتم تعيين 12 عضوا مـن أعضـاء IASB كأعضاء دائمين بما في ذلك الرئيس ونائبه إضافة إلى عضوين غير دائمين، ولتشجيع التعاون مع IASB مع الجهات الوطنية واضعة المعايير عين الأمناء سبعة أعضاء يشكلون أعضاء اتصـال بهذه الهيئات ويكونون مسئولين عن تنسيق جدول الأعمال وضمان عمل IASB والهيئات الوطنية نحو هدف وضع معايير محاسبية عالية الجودة حول العالم. أما الدول التي لها اتصالات رسـمية فهي: استراليا، نيوزيلندا، كندا، فرنسا وألمانيا، اليابان، الولايات المتحـدة الأمريكيـة، المملكـة المتحدة. كما أن IASB له اتصالات مع اللجنة الأوربية و SEC والجهـات الماليـة التنظيميـة والبنوك المركزية والصناعة الخاصة والمحللين والأكاديميين حول العالم.

أما أهم ما يهدف إليه فهو زيادة شفافية التقارير المالية عن طريق تحقيق طريقـة واحـدة عالمية للمحاسبة وبالتالي ستؤدي إلي تحقيق منافع تعود على الاقتصاد العالمي والـتخلص مـن عوائق الاستثمار من خلال تطبيق معايير موحدة عالية الجودة وعظيمة الفائدة.

(19) طارق عبد العالي حماد،دليل المحاسب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية،.مرجع سابق،ص: 212

شكل 1.2 يبين هيكل IASB



Source: Pascal Bareto, Normes IAS/IFRS Application Aux états financiers dunod, paris ,2004.

تقرر حسب التوصيه الواردة في القانون الاساسي للمادة الرابعه، تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، وانطلاقا من الشكل السابق سوف نتناول مختلف الهيئات المتمخضة عن القانون التأسيسي الجديد الذي أدخلت بموجبه إصلاحات جذرية علـى المعـايير المحاسـبية الدولية[20].

(20) www.azhary.PSNB/shonthrad.php?t.4086. 17:30 02/12/2007

1- لجنة IASC :تتشكل هذه الهيئة من 19 من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية
- 06 أعضاء من أوروبا
- 04 أعضاء من آسيا
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي

كما أن 05 أعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين خمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و يتمثل دورهم الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.
- إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة.
- تعيين أعضاء كل من المجلس (Board)، (IFRIC)، (SAC).
- تقييم استراتيجية وفعالية (IASC; fondation) و (IASB) سنويا.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): يعمل هذا المجلس تحت إشراف (IASC) ويتشكل من أربعة عشر (14) عضوا، ويتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضو من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس[21] ويتقاضون على ذلك أجرا، ويتوزعون حسب الشروط التالية[22]:

- 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة.
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية.
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية.

---

(21)www.azhary.PSNB/shonthrad.php?t.4086. 17:30 02/12/2007.

(22) مداني بن بلغيث(2004):أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولي.أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد، جامعة الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. ص: 130.

- 01 عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

كما أنه من بين الأعضاء (12) اللذين يعملون بوقت كامل، سبعة أعضاء توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط مع الهيئات الوطنية للتوحيد، حتى يتسنى ترقيت تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى الأعضاء (12) السابقين، هنالك عضوين يعملان بوقت جزئي يعني أنهم لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم بها مقابل أجر كذلك .

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمس سنوات على الأكثر، قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، خصوصا إذا كان لهذه العلاقة تأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير، ويضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية[23]:

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.
- إعداد وإجراء معالجة التدخلات.
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية للتطبيق، وصلاحيتها في محيط متنوع ومتباين .

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الإداريين، من بين أعضاء مجلس العاملين بوقت كامل، كما يضطلع رئيس المجلس باعتباره المدير التنفيذي بعد استشارة الإداريين بمهمة توظيف الطاقم الإداري للمجلس وخاصة:

المدير التقني: يشترط أن لا يكون عضو بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له الحق بالتصويت .

المدير التجاري: باعتباره مسئولا عن النشر وحقوق إعادة النشر، والاتصال والمضفين الإداريين والماليين[24].

3- المجلس الاستشاري للمعايير ASC: يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضو على الأقل، يمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يرأس (ASC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB) ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة

---

(23) مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص: 130.

(24) نفس المرجع السابق، ص: 131.

بالقرارات والأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين (IASB) وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية[25].

4- اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية IFRIC: تتشكل هذه الجنة من (12) عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية.

كما أن اختيار أعضاء IASB لا يتم على أساس جغرافي وإنما على أساس الخبرة الفنية أعضائه مزيج من المهارات المختلفة وذلك لتحقيق التوازن بين الخبرة والنظري، حيث يتكون أعضائه من 5 على الأقل ذوي خلفية كمراجعين ممارسين و3 على الأقل في إعداد القوائم المالية، و3 كمستخدمي للقوائم المالية، وواحد أكاديمي [26].

أما مسئولية IASB فقد حددت في المادة 32 لهذا المجلس وهو المسئولية الكاملة عن كل المسائل الفنية بما في ذلك إعداد ونشر معايير التقارير المالية الدولية، والموافقة النهائية علي تفسيراتIFRIC. ولإقرار المعيار يكفي ثمانية أصوات من أربعة عشر صوت. IASB كامل الحرية في تحديد جدول أعماله الفنية، ومع ذلك يجب أن يتشاور مع SEC حول المشروعات الرئيسية وقرارات جدول الأعمال وأولويات العمل. أما التقارير التي قام بإصدارها فهي[27]:

1-تقرير مالي الأول: تطبيق معايير الإقرار المالي الدولية لأول مرة.

يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام . الوحدة التي تتبنى معايير التقارير المالية لأول مرة هي تلك التي تقوم بإعداد ونشر قوائم مالية للاستخدام العام والمنسجمة مع المعايير الدولية للتقارير المالية .

2- تقرير مالي الثاني: التسديدات على أساس الأسهم.

يتناول إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم عوضاً عن سلع أو خدمات ومقتضيات الإفصاح عنها .

---

(25) www.azhary.PSNB 14,05 17/12/2007

(26) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبين إلى تطبيق المعايير المحاسبية.الدولية، مرجع سابق، ص214.

(27) جوزيف رزق،مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة،دورة تدريبية،عنابة 10-11-12 نوفمير 2007..

3- تقرير مالي الثالث: اندماج الشركات.
يتبنى التقرير طريقة الشراء دون طريقة تجميع المصالح وضرورة تقويم كامل قيمة الأصول بالقيمة العادلة .
4- تقرير مالي الرابع: عقود التامين.
تناول عقود التأمين وإعادة التأمين دون الأصول الأخرى
5- تقرير مالي الخامس: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع و الأعمال المتوقفة.
6- تقرير مالي السادس: استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية.
تناول استكشاف وتقويم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى
7- تقرير مالي السابع: الأدوات المالية الإفصاح.
تناول الإفصاح عن الأدوات المالية كالإفصاح عن كل مجموعة من الأدوات المالية على حدى .
8- **تقرير مالي الثامن**: القطاعات العملية
يفرض هذا المعيار على المؤسسة القيام بنشر المعلومات المالية الخاصة بالقطاعات التي ستقدمها

1.3.2.لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC

استمر SIC الذي تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد وفي جويلية 2001 إقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه وتمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 وتضم 12 عضو لهم حق التصويت، وتشارك اللجنة الأوربية و IOSCO كمراقبين، وتتناول اللجنة موضوعات وقضايا ذات أهمية واسعة وتغطي التفسيرات كلا من[28]:

P - قضايا تقارير مالية مثارة حديثا ولم تبحثها IFRS.

P - قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.

2.3.2.مشروع التحسينات:

في افريل 2001 أعلن مجلس IASB عن إطلاق مشروع التحسينات، ودعا إلى تقديم اقتراحات حول كيفية تحسين المعايير القائمة، وجاءت المعلومات من IOSCO، والجهات الواضعة للمعايير

---

(28) طارق عبد العالي حماد دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق ص:217

الوطنية وSIC وشركات المحاسبة الكبرى والأكاديميين، والهدف من ذلك هو تحسين جودة المعايير ومحاولة التوفيق بين المعايير الدولية والمعايير المحلية.

وقد تم تشكيل لجنة تحسينات فرعية تضم أربعة من أعضاء المجلس للنظر في جميع الاقتراحات المقدمة. وفي ماي 2002 أصدر المجلس مسودة اقترح إدخال تعديلات على 13 معيار وسحب معيار واحد (IAS15: معلومات تعكس الأسعار المتغيرة). وفي ديسمبر 2003 أًصدرت المعايير 13 في صورتها النهائية بالإضافة إلى تعديلات 17 معيار أخرى، كما ألغي مشروع التحسينات بعض المعالجات البديلة.ومع نهاية جوان2004 كانIASC وIASB قد أنجزوا 46 معيار9 قد تم تعديلهم أو إلغائهم[29].

شكل رقم 2.2 يبين خطوات إعداد معايير IFRS

IASB	فريق العمل (Steering committee)	لجنة استشارية S.A.C.	الجمهور
إنشاء فريق عمل →	جدول الأعمال		
← إقرار			
	←	الشرح والتعليق	
	إقرار المبدأ	←	
← إقرار			
→	عرض سير الآراء		
← إقرار بأغلبية 14/8			
→			الشرح والتعليق
	مشروع معيار	←	←
← إقرار بأغلبية 14/8			
→	معيار IFRS		

Source :Jean-Jacques friedrich, Les normes comptables internationales IAS/IFRS,

3.3.2.الالتقاء بين IASB وFASB

في البداية كانت لقاءات غير رسمية من خلال مجموعة G4+1 (وهي تضم 4 دول وهي: استراليا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، إضافة إلى FASB وعلى الرغم ن أن نيوزيلندا انضمت إلى المجموعة إلا أنه مازال يطلق عليها ذلك الاسم) وفي 29 أكتوبر 2002

(29) Bernard Raffournier(2005): les Normes comptables internationales (IAS/IFRS),2e édition , economica. Paris. France.

اتخذ التعاون بين IASB و FASB طابعا رسميا وكانت خطوة مهمة نحو التوافق بين IFRS و GAAPالأمريكية وقد تم التوصل إلى هذا الاجتماع في مقر FASB في نوروك – كونيكتيكت بالولايات المتحدة الأمريكية في 18 سبتمبر 2002 حيث التزم الطرفان بتطوير المعايير المحاسبية متوافقة وذات جودة عالية يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية وعبر الحدود، وتم الاتفاق على بذل أقصى ما في وسعهما من أجل[30]:

أ- جعل معايير التقارير المالية القائمة متوافقة في أسرع وقت ممكن

ب- تنسيق برامج عملها في المستقبل لضمان المحافظة على استمرارية التوافق بعد تحقيقه

ولتحقيق التوافق، اتفق المجلسان كمسألة أولية عظمى على:

- إزالة الفوارق بين IFRS و GAAP الأمريكية من خلال تنسيق برامج عملهما مستقبلا من خلال تنفيذ مشاريع مشتركة.

- مواصلة إحراز تقدم في المشروعات المشتركة التي لا يزال العمل جاريا فيهما

- تشجيع الهيئات التفسيرية التابعة لهما على تنسيق نشاطاتهما.

ولقد تحقق تقدم كبير نحو التوافق الدولي من خلال التزام مجموعة كبيرة حول العالم بتبني IFRS أو التوفيق بين معايرها الوطنية وبين IFRS بداية من سنة 2005.

هذه الخطوة اتخذها الاتحاد الأوروبي عام 2000 حيث تطلبت من الشركات المسجلة لديها بان تبدأ في تبني IFRS ابتداء من عام 2005. في مسح أجرته مؤسسة Price Waterhouse Coopers (PWC) في ماي 2004 اظهر بان الغالبية العظمى من الشركات البالغ عددها 310 شركة التي مسحت، لازال لديها الكثير من العمل للانتقال إلى تطبيق IFRS.، وأنه فقط 20% من هذه الشركات ركزت على الإفصاح عن التغييرات الناتجة عن الانتقال إلى تطبيق IFRS . لجنة الأوراق المالية الأوروبية CESR أطلقت نداءات لتنبيه المدراء يطلب منهم تزويد الأسواق بالمعلومات اللازمة عن مراحل عملية الانتقال. حثت CESR الشركات على إعطاء تفاصيل عن الاختلافات الرئيسية بين IFRS والمجموعة السابقة للمعايير، وجدول مواعيد الانتقال، وتفسير تأثير هذه التغييرات. إلا أن قلة الاستجابة لهذه النداءات من قبل الشركات الأوروبية سبب قلقا عظيما بين المنظمات الأوروبية، مما أدى إلى تمديد فترة الانتقال إلى عام 2007 في حالات استثنائية.

وكندا أيضا، التي كانت متمسكة بمعاييرها الوطنية والمعايير الأمريكية، وذلك بحجة أنها

(30) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق التقارير المالية الدولية الحديثة،، مرجع سابق، ص58

أفضل وأكثر تفصيلا، أعلنت في يوم 10 يناير 2006، أنها تبنت خطة إستراتيجية طويلة الأجل تصل إلى خمس سنوات وذلك لتبني معايير المحاسبة الدولية.

ليبيا أيضا[31]، ففي ليبيا الذي ينص قانون المصارف في المادة الخامســة والعشرون علــى "يتولى جهاز الرقابة المالية والفنية مراجعة حسابات المصرف، وفقا لطبيعــــة نشاط المصارف المركزية، والمعايير الدولية المقررة في مجالي المراجعة والمحاسبة" وكــذلك المــادة السادســة والعشرون الفقرة أ "يعد المصرف خلال أربعة اشهر من تاريخ انقضاء سنته المالية مــا يلـــي : القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية، طبقا لطبيعة نشاط المصـــارف المركزيـــة، والمعـــايير المحاسبية الدولي"،

ومصر أيضا، اتجهت نحو طريق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية [32]، حيث ترجمــت المعايير الدولية مع إجراء بعض التعديلات الطفيفة، وذلك نتيجة لان الاتحاد الأوروبي يتطلب من الشركات المدرجة فيه تبني معايير المحاسبة الدولية، ومصر لديها العديد من الشركات في أسواق المال الأوروبيـــة.

كما أن هناك العديد من الدول في طريقها نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، ففي مســـح موجود على موقع هيئة ديلويت اجري على 130 دولة منها 10 دول عربية، أظهر بان 55.4% من الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها ملزمة بشكل متفاوت، أن معظم هذه الـــدول التـــي اتجهــت نحو تبني IFRS غالبا ما كانت تربطها روابط اقتصادية أو سياسية مــع دول أخـــرى أخذت هــذا المنحـــى، وذلـــك حتـــى تســتطيع التعامـــل معهـــا[33].

في الولايات المتحدة الأمريكية التقارب الدولي مع معايير المحاسبة الدولية ليس له اثر هام لحد الان على التقارير المالية للشركات المسجلة في البورصات الأمريكية. ذلك لكـــون أن SEC مصرة على ان مبادئ المحاسبة الأمريكية أكثر تفصيل ودقة وحماية للمستثمر، بسبب مجموعتها الكاملة والمفصلة، وترى ان التقارب مع المعايير الدولية ليس في مصلحة الشـــركات الأجنبيـــة المسجلة لديها، وبعد ضغوط على هذه الهيئة، مارستها عليها ناسداك ومجموعة مـــن المنظمـــات وكذلك المستثمرين في سوق نيويورك للأوراق المالية، أبدت حذرها من التقارب وقالت انه حتى في حالة توحيد المعايير المحاسبية بالكامل فان التطبيق سيكون معتمد على المحاسبين والمراجعين في كل منطقة حول العالم، وإذا اختلف التطبيق، فان الفائدة من وراء التوحيد ســتكون مفقـــودة.

---

(31) المادة 25 قانون المصارف رقم 1 لسنة 2005،المجلة القانونية ليبيا

(32) قرار وزاري رقم 243بتاريخ 2006/07/11، الوقائع المصرية، العدد172.

(33) http://www.arabsgate.com اطلع عليه بتاريخ 31-01-2006، 07:05

وعليه فان أكبر سوق رأسمالية الولايات المتحدة الأمريكية لـم تلتـزم بمبـادئ IFRS، ويمكن إيجاد دليل على محاولة التوفيق من خلال IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة الذي نشر في افريل 2004 والذي أتى متطابق مع المعيـار الأمريكـي SFAS144 محاسبة انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو التخلص منها.

4.3.2.تصنيف المعايير

تم تجميع المعايير المتعلقة بموضوع معين في صنف واحد لإمكـان تنـاول الجوانـب المختلفـة للموضوع والربط بينها، وتم ذلك على النحو التالي:

جدول رقم: 2-3 يبين تصنيف المعايير الدولية

الصنف الأول : عرض القوائم المالية ويشتمل على المعايير التالية :

رقم	المعيار	N°: IAS	N°: IFRS
1	عرض القوائم المالية	1	/
2	قوائم التدفق النقدي	7	/
3	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	8	/
4	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة	/	1

الصنف الثاني: قياس بنود القوائم المالية ويشتمل على المعايير التالية:

رقم	المعيار	N° : IAS	N°: IFRS
1	المخزون	2	/
2	عقود الإنشاء	11	/
3	الأصول الثابتة و اهتلاكاتها	16	/
4	الإيراد	18	/
5	المحاسبة عن المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية	20	/
6	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21	/
7	تكلفة الاقتراض	23	/
8	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي	17	/
9	الأصول الغير ملموسة	38	/
10	ضرائب الدخل	12	/
11	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	39	/
12	المخصصات ولأصول والالتزامات المحتملة	37	/
13	اضمحلال قيمة الأصول	36	/
14	منافع التقاعد	19	/
15	المدفوعات على أساس الأسهم	/	2

الصنف الثالث : الإفصاحات ويشتمل على المعايير التالية:

رقم	المعيار	N° :IAS	N°:IFRS
1	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	10	/
2	الإفصاح عن الإحداث ذوي العلاقة	24	/
3	المحاسبة و التقرير عن نظم منافع التقاعد	26	/
4	نصيب السهم من الأرباح	33	/
5	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	32	7
6	التقارير المالية المرحلية	34	/
7	التقارير القطاعية	14	8
8	التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح	29	/
9	الأصول غير المتداولة المحازة بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	/	5

الصنف الرابع : القوائم المجمعة ويشتمل على المعايير التالية:

رقم	المعيار	N° :IAS	N°:IFRS
1	القوائم المالية المجمعة والمنفصلة	27	/
2	الاستثمارات في شركات شقيقة	28	/
3	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	31	/
4	اندماج منشآت الأعمال	/	3

الصنف الخامس: الصناعات المتخصصة ويشتمل على المعايير التالية:

n°	المعيار	N° :IAS	N°:IFRS
1	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة	30	/
2	الاستثمار العقاري	40	/
3	الزراعة	41	/
4	التنقيب عن وتقييم للموارد التعدينية	/	6
5	عقود التأمين	/	4

المرجع :عبد المعبود علام،دورة تدريبية حول معايير المحاسبة الدولية، القاهرة، ماي 2008.

كما يمكن تصنيف المعايير كما يلي:

جدول رقم:2-4 تصنيف المعايير المحاسبيةIAS/IFRS

<table dir="rtl">
<tr><td colspan="12">معايير الإطار متعلقة بـ :</td></tr>
<tr><td colspan="3">التقديم</td><td colspan="3">التقييم</td><td colspan="3">الإفصاح</td><td colspan="3">التجميع</td></tr>
<tr><td colspan="3">IAS 1 IFRS 1</td><td colspan="3">IAS 8, IAS10, IAS18, IAS21 , IFRS2</td><td colspan="3">IAS7, IAS14, IAS24, IAS29, IAS33, IAS34.</td><td colspan="3">IAS27, IAS28, IAS31, IFRS3</td></tr>
<tr><td colspan="12">المعايير الخاصة ذوي طبيعة خاصة</td></tr>
<tr><td colspan="6">الميزانية</td><td colspan="6">قائمة الدخل</td></tr>
<tr><td colspan="6">IAS2, IAS12, IAS16, IAS17, IAS19, IAS20, IAS23, IAS32, IAS36, IAS37, IAS38, IAS39, IAS40,IFRS5, IFRS7.</td><td colspan="6">IAS33.</td></tr>
<tr><td colspan="12">المعايير المهنية</td></tr>
<tr><td colspan="4">الزراعة</td><td colspan="4">البنوك والمؤسسات المالية</td><td colspan="4">أنظمة التقاعد</td></tr>
<tr><td colspan="4">IAS 41, IFRS 6</td><td colspan="4">IAS 30, , IFRS 4</td><td colspan="4">IAS 26</td></tr>
</table>

Source :Pascal Barneto, Normes IAS/IFRS Application Aux états financiers , dunod,paris,2004,p:3.

4.2.دور الهيئات الدولية في إعداد المعايير المحاسبية

عدد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حاليا بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى الإقليمي.

1.4.2.المنظمات العالمية العامة

وهي المنظمات التي تنشط على مستوى دولي ونشرف عليها هيأت دولية من بينها:

منظمة الأمم المتحدة: تهتم الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس اهتمامها الواسع بأثر الشركات متعددة الجنسية على الاقتصاد العالمي، وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة هو الحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدتها الأمم المتحدة من خلال نخبة الأشخاص البارزين عند دراسة أثر الشركات المتعددة الجنسية على الاقتصاد العالمي ودفعت باتجاه وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير و التقارير المحاسبية المالية، وكذلك أوصت هذه المجموعة على ضرورة تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة

للنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة، ولقد تقدم فريق الخبراء عام 1978 للهيئة الخاصة للشركات العامة في عدة دول اقترح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض مكون من خبراء حكوميين. تم إنشاء فريق عمل لهذا الغرض يتكون من 34 مندوب يعمل في هيئة دولية تعني بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد تقارير من أجل تحسينها، إمكانيات توفير معلومات قابلة للمقارنة ويتم الإفصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول وقد قدمت مجموعة الخبراء تقريرها إلى الأمين العام للأمم المتحدة.

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: إن جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات متعددة الجنسية أعمالها الدولية توجت بظهور منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية، أسست هذه المنظمة في عام 1960، وتتكون من 24 دولة من الدول المتقدمة و الصناعية غير الشيوعية، وتعمل هذه المنظمة كمنتدى يتلاقى فيه أعضاء الدول الرسميون ويتناقشون المشاكل التي تواجههم ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة. وتهدف المنظمة إلى تشجيع النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية في الدول الأعضاء وكذلك تشجيع التجارة الدولية على أساس غير متحيز، في عام 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسية فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من اجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية، في عام 1985 عقدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ندوة حول توافق المعايير المحاسبية الدولية من الدول الأوربية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمين متنوعين حظروا الندوة.

و فكرة التوافق المحاسبي وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معاير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة وكذلك أكدت الندوة على أهمية الأمم المتحدة و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الإلحاح على المنظمات الواضعة للمعايير المحاسبية بان تطيع أو تمتثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبية الدولية. لقد أصدرت المنظمة دليل عمل الشركات المتعددة الجنسيات وحديثا بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعاير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة.

2.4.2.المنظمات العالمية الخاصة

الإتحاد الدولي للمحاسبينIFAC: لقد سبق وجود الإتحاد الدولي للمحاسبينIFAC العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دورا أساسيا في وجود هذا الاتحاد بداية مع عام 1904 عندما تأسس أول مؤتمر دولي للحسابات بهدف زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة،

ثم جاء المؤتمر الدولي العاشرة المنعقد في سيدني(استراليا) عام 1972 والذي كان مجهود مثمـــر باتجاه توحيد المعايير على مستوى العالم في هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنســيق مهنـــة المحاسبة يهدف إلى إجراء دراسات خاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب وكذلك بناء منظمات محاسبية إقليمية، وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاســبة ليحــل محلها الإتحاد الدولي للمحاسبين وتهدف هذه اللجنة إلى تطوير معايير قواعد الســلوك المهنـــي والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تختص في تقرير وتطــوير الرقابـــة الإداريـــة والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنـــة الإتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها:

- اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني،
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية،
- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية،
- التعاون مع الهيئات المناظرة (الإقليمية)والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات،
- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة،
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد،
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات،
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاتها والتعريف بها.

3.4.2.المنظمات الإقليمية الخاصة

توجد مجموعة من المنظمات الإقليمية الخاصة تبذل جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نـــوع مـــن التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة:

1.3.4.2. المؤتمر المحاسبي الأمريكي:

انعقد أول مؤتمر 1949 و منذ ذلك التاريخ عقدت سلسة من المؤتمرات ومجموعة من اللجـــان الفرعية تم إنشائها خلال حياة مؤتمر المحاسبة الأمريكي أحد هذه اللجان يهتم بالمصطلحات الفنية، أهداف اللجنة الفرعية تشتمل على توحيد المصطلحات في أمريكا وعمل معجـــم للمصـــطلحات المحاسبية باللغة الانجليزية والأسبانية والبرتغالية، ولجنة فرعية أخـــرى تهـــتم بتبـــادل الطلبـــة والأساتذة الجامعيين بين عدد من الدول، ولجنـــة فرعيـــة أخـــرى تهـــتم بالمبـــادئ والمعـــايير

المحاسبية[34]. أفضل مثال على انتشار الأفكار المحاسبية بين الدول ظهر كنتيجة لاجتماع مؤتمر المحاسبة الأمريكي 1970 حيث كان المؤتمر التاسع يهتم بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي، وكانت الأرجنتين أول دولة تأخذ بهذا التوجيه ثم الشيلي.

2.3.4.2. إتحاد المحاسبين الأوربيين:

وجدت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كان في ذلك الوقت نقاشات تدور حول إنشـــاء معهــد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة ولكن هذه النقشات لم تكلل بالنجاح. وفي المقابل أنشئت منظمة أوربية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاثة أو أربع سنوات.

وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 تحت عنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي. وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوربي حيث كان في ذلك الوقت ينظر إلى الدليل المحاسبي بأنه الوسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، في عام 1963 تم توسيع دائرة الدول الأعضاء بشكل كبير، وفي عام 1966 بدا الاتحاد بإصدار مجلة الاتحاد الأوربي، ومن خلال ذلك فقد ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

على الرغم من إن المنظمة عاشت أكثر من ثلاثين عاما فان تأثيراتها قليلة أو ضعيفة، ففي عـــام 1980 توقفت المجلة بسبب قلة الدعم. وقد تغير اسم الاتحاد إلى اتحاد المحاســبين الأوربيــين، وتعتبر لجنة المجمع الأوربي أهم لجان هذا الاتحاد.

3.3.4.2.جمعية جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين:

تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق أسيا والتي كانــت عندئذ اندونيسيا وسنغافورا وماليزيا و الفلبين و تيلندا، وقد كان أول مؤتمر لها فـــي عـــام 1978 وفي عام 1979 اصدر الاتحاد أول معايير محاسبة. وفي عام 1980 أصدر أول معايير مراجعة، وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق أسيا مكملة لتلك الجهود التي تقــوم بهـــا لجنـــة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي المحاسبين لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا فـــي وضع المعايير الدولية للمحاسبة من قبل هاتين المجموعتين. وتعمل على تعديل المعايير الدوليـــة

(34) يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 42.

المحاسبية بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة للدول الأعضاء في الاتحاد و بالإضافة إلى ذلك فإنها تهتم بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن تطبق بالدول الأعضاء.

4.3.4.2.اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي:

تأسس الاتحاد عام 1957 من أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبة إقليمية، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما وكذلك اخذ ظروف البلدان الأعضاء بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

خلاصة:

إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم والبيانات المالية أصبح مطلب وضرورة ملحة لمختلف الأطراف (مستخدمي القوائم المالية)، لذا نجد أن مفهوم المعايير تطور من التوحيد أو التنميط والذي يعد صعب التطبيق على اعتبار إن المحاسبة تتأثر بالمحيط المتواجدة فيه فظروف المؤسسة الاقتصادية المتواجدة في فرنسا أو في الولايات المتحدة الأمريكية تختلف لا محالة عن ظروف نظيرتها في الجزائر أوفي أي بلد أخر كما أن القوانين التجارية والتي تنظم هذا النوع من العلاقات مختلفة من دولة إلى أخرى، كما أن الأنظمة السياسية ترفض الانصهار في النظام العالمي بهذا الشكل،

إن المعايير المحاسبية الدولية توفر إلى حد كبير التوافق للمتطلبات الدولية، بالإضافة إلى أنها نتاج مجهود كبير ومكثف للجنة مهنية متخصصة، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، تحوز تلك المعايير على قبول معظم المجامع والمنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء. لذا أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع دول العالم، وفي دول العالم الثالث على الخصوص حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسة المهنية فيها،

الفصل الثالث

المعيار الدولي السابع
قائمة التدفقات النقدية

الفصل الثالث المعيار الدولي السابع قائمة التدفقات النقدية

تمهيد :

لاقت قائمة التدفقات النقدية اهتمام الجمعيات العلمية في كثير من الدول مثل المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين"سبتمبر 1985" ومجلس المعايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة الأمريكية"توفمبر 1987"ومجمع المحاسبين القانونيين لجنوب إفريقيا جويلية 1988، ومجمع المحاسبين في المملكة المتحدة"سبتمبر1991"وفي مصر"ماي 1996" والذي بمقتضاه تم إلغاء الموازنة النقدية وإحلال قائمة التدفقات النقدية محلها. وقد مرت قائمة التدفقات النقدية بعدة مراحل حتى وصلت إلى هذا الشكل الوارد بهذا المعيار،فقد كان مسمى القائمة في البداية"قائمة تدفق الأموال"ثم تغير المسمى وأصبح"قائمة مصادر واستخدام الأموال"وهي قائمة تبين الأموال التي تولدت من تشغيل المؤسسة واستخدامات تلك الأموال في العمليات المختلفة،ولكن كان الانتقاد الذي يوجه عادة إلى هذه القائمة هو أنها لا تعرض بيان التدفق النقدي محلل إلى الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وهي نشاط التشغيل والاستثمار والتمويل بل كانت تقوم بمزج الأنشطة معا في القائمة دون تلخيص أو تبويب لها،هذا بالإضافة إلى عدم وجود مفاهيم محاسبية دقيقة لتعريف كل من النقدية وما في حكمها أو رأس المال العامل والذي يمثل الفرق بين مصادر الأموال واستخداماتها الواردة بهذه القائمة،نتيجة لهذا ظهرت قائمة بمسمى جديد يطلق عليها"قائمة التغيرات في المركز المالي"وهي قائمة توضح التغيرات التي تمت في عناصر قائمة المركز المالي بين نهاية وبداية الفترة وأخيرا أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم(95)في نهاية 1987 وألزم فيه المنشآت بإعداد قائمة التدفقات النقدية لتحل محل "قائمة التغيرات في المركز المالي"وهي قائمة توضح التغيرات التي تمت في عناصر قائمة المركز المالي بين نهاية الفترة وبدايتها.

1.3.عموميات حول قائمة التدفق النقدي

لقد مرت قائمة التدفقات النقدية بعدة تطورات نتيجة الممارسة المهنية لتستقر بشكلها الحالي سنة 1992 وتصبح قابلة للتطبيق مع سنة 1994 كما أن الاعتراف الدولي بها لم يكن مرة واحدة

وإنما تم على مراحل وهذا يعني أن الاعتراف تم من خلال المرور بتجربة الخطأ والصـــواب وهذا ما يكسبها أهمية لا تقل عن أهمية عن قائمة الدخل أو الميزانية .

1.1.3. لمحة تاريخية عن قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية حديثة العهد نسبيا مقارنة مع القوائم الأساسية الأخرى، وقد شـــهدت منذ نشوئها إلى الآن تطورات ملحوظة سواء من جهة المداخل المتبعة في إعـــدادها، أو مـــن حيث صور أو نماذج عرضها أو من حيث قوة القواعد الملزمة بنشـــرها والصـــادرة عـــن المجاميع المهنية[1].

وكانت الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية، أول من بادر بعرض هـــذه القائمـــة بصفة طوعية في نهاية الخمسينات من القرن العشرين حيث عُرضت في صورة جدول تحليلي بسيط يســـمي "قائمـــة مصـــادر المـــوارد والمنصـــرف " where-got and where gone statement كما كانت القائمة تقتصر على المقارنة بين قائمتين متتاليتين للمركـــز المـــالي، تظهر عناصر الزيادة أو النقص الحادثة في هاتين القائمتين على مدار الفترة المحاسبية. لكـــن المهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA أصدر عام 1961 دراسة أوصى فيهـــا بتغيـــر مسمى القائمة لتصبح "قائمة تحليل التدفقات النقدية والموارد المالية flow analysis & funds cash flow statement، كما أوصى جميع الشركات المساهمة العامة بإصدارها ونشرها بعد تدقيقها من مدقق الحسابات الخارجي مثلها في ذلك مثل بقية القوائم المالية الأساسية الأخرى[2] ثم أصدر المعهد نفسه الرأي رقم (3)عام 1963 فأوصى بالالتزام بالمعايير المحاسبية المهنيـــة في إعدادها والإفصاح عن المعلومات التي تعرضها، كما أوصى بتعديل تســـميتها إلـــى "قائمة مصادر الأموال و إستخدماتها" Statement osources and application of funds وبضرورة عرضها ضمن المعلومات الإضافية أو المكملة الصادرة عن الشركة، ولكن دون أن تخضع بالضرورة لمصادقة مدقق الحسابات[3].

وقد تزايدت أهمية هذه القائمة عندما أصدرت هيئة تـــداول الأوراق الماليـــة الأمريكيـــة SEC عام 1970م بيانها رقم (17) الذي طلبت فيه من جميع الشركات المسجلة لـــديها، بـــأن تُضمن تقاريرها المالية السنوية المقدمة للهيئة قائمة بموارد الموال واســـتخداماتها ممـــا حـــث

---

(1) محمد مطر،موسى السويطي(2008): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات، القياس والعرض والإفصاح). دار وائل للنشر. عمان. الأردن،ط2. ص:261.

(2) Mosich A,N &larsen E ,j., Intermediate Accouting , McGraw hill book Company ,1983,p:34.

(3) AICPA,APB opinon N˚3,the Statement of sources and application of funds ,1963,p:16.

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أن يصدر في العام التالي أي عام 1971 الرأي رقم (19) الذي أوصى بما يلي[4]:

1- تغيير مسمى القائمة ليصبح "قائمة التغيرات في المركــز المـــالي " Statement of Changes in Financial Position.

2- أن تصبح هذه القائمة واحدة من القوائم المالية الأساسية للفترة المحاسبية.

3- أن تصبح هذه القائمة مشتملة على رأي مراقب الحسابات الذي يتضمنه تقريره الصادر عن البيانات المالية للشركة.

4- أن يتم إعداد القائمة وفق المفهوم الشامل للموارد المالية على أن يترك للشركة الخيـــار في إعدادها وعرضها، إما وفقا لمدخل رأس المال العامل أو وفقا لمدخل التدفق النقدي.

وفي عام 1987م صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB البيان رقم (SFAS N°95) الذي ألزم جميع الشركات الأمريكية بإصدار (قائمة التدفقات النقدية) كواحدة من القوائم المالية الأساسية، بحيث تحل محل قائمة التغيرات في المركز المالي التـــي كانـــت مستخدمة حتى ذلك التاريخ.وأوصى البيان أن يتم تصنيف التدفقات النقدية في القائمـــة، إلـــى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية وتدفقات نقدية استثمارية وتدفقات نقدية تمويلية [5]

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS N° 7) المعدل، والصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة عام 1993 والذي حل محل المعيار السابق الصادر عام 1977 فـــإن هـــذه القائمة تُعرض باعتبارها جزءا لا يتجزأ من البيانات المالية المدققة والمشمولة فـــي التقـــارير السنوية الصادرة عن شركات المساهمة.وقد أوصى هذا المعيار بإعدادها بشكل يفصـــح عـــن حركة النقدية التي تتمثل في النقد الجاهز والودائع تحت الطلب وما في حكمها .

2.1.3.أهمية عرض المعلومات التدفق النقدي

يهتم مستخدمي القوائم المالية لمؤسسة ما بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها المؤسســـة فـــي توليد واستخدام النقدية وما في حكمها وذلك بصرف النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسة وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية يمكن أن ينظر إليها كمنتج للمؤسسة أم لا، كما هو الحال في البنـــوك والمؤسسات المالية ومن ثم وجب على المؤسسة إعداد قائمة التدفق النقدي وعرضها كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عرض القوائم المالية عنها.

---

(4) AICPA,APB opinon N°19,Reporting Changes in Financial Position,1981,p:14 .
(5) FASB, SFAS , N° 95, Statement of Cashflows,FASB,1987,p:34.

وتختلف قائمة التدفقات النقدية عن قائمة الدخل والموازنة النقدية كالآتي(6):

- قائمة الدخل تشمل كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب المتولدة نتيجة مباشرة المؤسسة لنشاطها الرئيسي أو التي قد تنشأ من مزاولتها لأي أنشطة أخرى، وتعتمد وفقا لأساس الاستحقاق، على حين أن تبين قائمة التدفقات النقدية حركة المقبوضات والمدفوعات وفقا للأساس النقدي.

- الموازنة النقدية وهي عبارة عن ميزانية نقدية لتقدير المقبوضات والمدفوعات عن فترة مالية مقبلة وما يترتب عن ذلك من فائض أو عجز نقدي هي بذلك تعتبر أداة للتخطيط والرقابة، على حين تبين قائمة التدفقات النقدية حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للنقدية وما في حكمها التي تمت فعلا خلال الفترة المعنية.

هذا وتظهر أهمية الاعتماد على معلومات التدفقات النقدية من قبل مستخدمي القوائم المالية حيث.

1- توفر معلومات مفيدة لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، وتعتبر وسيلة للتعرف على درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطر التي تصاحب تدفقاتها، بالإضافة إلى أن تلك القائمة تمكن مستخدميها من الرقابة على أداء المؤسسة بالإضافة إلى تمتعها بقدرة تنبؤية عالية بأداء المؤسسة من حيث الربحية والسيولة.

2- تساعد محللي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على مواجهة تعهداتها عندما يحين ميعادها أي تساعد في تقيم التغيرات التي تحدث في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة السيولة ومقدرتها على استرداد ديونها.

3- تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقيم مدى مقدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها حيث تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي كمؤشر لقيمة وتوقيت ومدى تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلية

4- مما يزيد من أهمية إعداد قائمة التدفق النقدي أن البعض يرى أن الدليل على أن المؤسسة تحقق أرباح من عدمه هو صافي التدفق النقدي الناتج من النشاط التشغيلي"الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد وليس صافي الربح المتولد من قائمة الدخل إذ قد تحقق المؤسسة أرباح ومع ذلك يكون لديها تدفقات نقدية سالية أي التدفقات النقدية الخارجة أكثر من التدفقات النقدية الداخلة مما قد يؤدي إلى مواجهة المؤسسة لصعوبات مالية تؤثر على كل من التزاماتها النقدية وعلى أسعار أسهمها المطروحة في البورصة كما هو الحال في الشركات التي تبيع منتجاتها بالتقسيط.

5- تساعد المعلومات التي توفرها قائمة التدفق النقدي في تفسير بعض التساؤلات المطروحة من قبل المستثمرين كما يلي:

---

(6) محمد عبد العزيز خليفة، و آخرون، مرجع سابق،ص:117

* كيف يمكن للمؤسسة تحقيق خسائر على الرغم من وجود تدفقات نقدية موجبة إذ قد يكون مرجع هذه التدفقات قيام المؤسسة بيع أصول ثابتة أو الحصول على قروض من المؤسسات المالية.

* كيف يمكن للمؤسسة تحقيق أرباح على الرغم من وجود تدفقات نقدية سالبة والتزامات نقدية لم تسدد بعد.

6- تتصف قائمة التدفقات النقدية بمجموعة من الخصائص تميزها عن القوائم المالية الأخرى وتجعلها أكثر شمولا منهم فقائمة الدخل يتدخل في إعدادها الحكم الشخصي في كثير من الأحيان والأرباح المتولدة منها مقاسه على أساس الاستحقاق،على حين يعتبر صافي التدفق النقدي الناتج عن النشاط التشغيلي بقائمة التدفق النقدي تعتبر مكملة لقائمة المركز المالي في الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات مع الغير وملاك المشروع.

7-يستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإفصاح عن التدفقات النقدية حسب القطاع في تقيم العلاقة بين التدفقات النقدية للمؤسسة ككل وذلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها،ومما سبق يمكن أن نستنتج:

*قائمة التدفقات النقدية ليست بديلة لقائمة الدخل وإنما مكملة لها بما تحتويه من معلومات مختلفة.

*قائمة التدفقات النقدية ليست عرضة لتحريف الأداء مقارنة بقائمة الدخل، فصافي الدخل يمكن التحكم فيه إلى حد كبير إلى المستوى الذي ترغبه الإدارة وباستخدام طرق محاسبية مختلفة.

*الإفصاح عن معلومات قائمة التدفقات النقدية يستخدم للدلالة على جودة معلومات الأرباح من ناحية،وفي نفس الوقت يمثل إشارة لسوق الأوراق المالية عن جودة معلومات المؤسسة.

3.1.3.تحديد المقصود بمفهوم النقدية وما في حكمها

تتمثل النقدية في قيمة النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب[7].

أما في حكم النقدية فيتمثل في الاستثمارات قصيري الأجل وعالية السيولة والتي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة بالإضافة إلى أن تعرضها لمخاطر التغير في قيمتها ضئيلا، كما يتم الاحتفاظ بها لغرض مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لغرض الاستثمار أو لأغراض أخرى[8].

ويلاحظ بالنسبة لمفهوم النقدية وما في حكمها ما يلي:

(7) طارق عبد العال حماد(2006): تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار والائتمان. الدار الجامعية الاسكندرية.ص: 179.
(8) نص المعيار المحاسبي الدولي 7 الفقرة 6 تعاريف، المجمع العربي للمحاسبين القانونين، نشرة شهرية الكترونية، كانون الثاني، العدد2، الأردن، 2002،ص:12

1- يوصف الاستثمار بأنه في حكم النقدية عندما يكون تاريخ استحقاق الاستثمار قصير الأجل في حدود ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء ومن أمثلة ذلك سندات أو أذون الخزانة، هذا وتستبعد الاستثمارات في الأسهم من البنود التي في حكم النقدية ذلك لأن الأسهم لا ينطبق عليها وصف تحويلها بسهولة إلى نقدية بخلاف إنها عرضة لمخاطر التغيير ومع ذلك يمكن اعتبار الأسهم الممتازة في حكم النقدية إذ تم اقتناءها قبل فترة قصيرة من تاريخ استحقاقها ويكون لها تاريخ استرداد محدد.

2- يعتبر السحب على المكشوف من البنوك أحد مكونات النقدية وما في حكمها وليس نشاط تمويلي بعكس القروض البنكية التي تعتبر بمثابة أنشطة تمويلية على أن[9] تضمين رصيد السحب على المكشوف مع رصيد النقدية وما في حكمها قد تؤدي إلى إظهار هذا الرصيد في نهاية السنة المالية بالسالب وهو أمر لا يستقيم مع المنطق ويفقد قائمة التدفقات النقدية دلالتها ومغزاها.

3- لا تتضمن التدفقات النقدية الحركة التي تتم بين البنود التي تم سحبها من البنوك لتمويل حركة الخزينة لأن هذه المكونات تمثل جزءا من أجزاء السياسة النقدية لإدارة المؤسسة وليس كجزء من أنشطة المؤسسة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

4- نظرا لاختلاف السياسات المالية والمصرفية المطبقة بين دول العالم ولأغراض الالتزام بمعايير المحاسبة أوجب المعيار على كل مؤسسة أن تفصح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها ويمكن توضيح كيفية الإفصاح عن النقدية وما في حكمها بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية كما يلي:النقدية وما في حكمها:لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية يتضمن بند النقدية وما في حكمها أرصدة النقدية والأرصدة لدى البنوك والحسابات الجارية وأذون الخزينة التي تستحق الصرف خلال ثلاثة شهور من اقتنائها والودائع لمدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر.

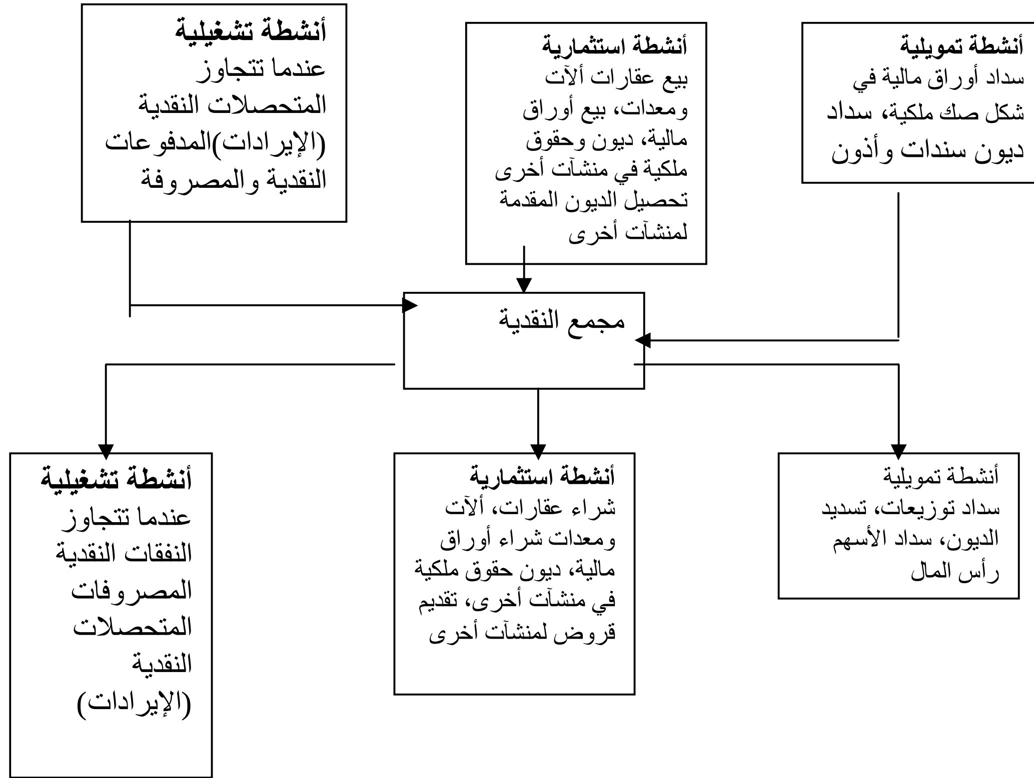
2.3.عرض قائمة التدفق النقدي

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها،حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة والأرصدة النقدية وما في حكمها،مع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد

(9) -محمد عباس حجازي،قوائم التدفقات النقدية، مكتبة النهضة، القاهرة،،مصر، 1998،ص:158.

تتضمن تدفقات نقدية يمكن أن تبوب كل منها تبويبا مختلفا مثلا السداد النقدي لقرض ما يتضـــمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي،أما فائدة القرض فتبوب على أنها نشاط تشغيلي على حين يبوب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي.

شكل رقم :3-1 يبين مكونات قائمة التدفقات النقدي



المصدر:دونالدكيسو،جيري ويجانت،تعريب أحمد حامد حجاج،ج1،دار المريخ للنشر،المملكة العربية السعودية،1995، ص:249.

وفيما يلي بيان عن كيفية عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية

1.2.3.التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

يقصد بالنشاط التشغيلي كما هو وارد بالمعيار."الأنشطة الرئيســية المنتجــة للإيــراد المؤسســة والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل"[10].

فالتدفقات النقدية التي تنشأ من أنشطة التشغيل تتمثل بصفة أساسية في الأنشطة الإنتاجية المولــدة للدخل والتي تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث المحددة لنتيجة العام من ربح أو خســارة ومن أمثلة ذلك:

(10) الجمعية المصرية للمحاسبين القانونين(2006):،معايير المحاسبة المصرية. نص المعيار فقرة 13. أبو رامي للطباعة، ص:97.

*المقبوضات النقدية من بيع البضائع أو تقديم خدمات.

*المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

*فوائد دائنة محصلة من إقراض الغير.

*متحصلات نقدية من دعاوى قانونية.

*المدفوعات النقدية للموردين سداد لقيمة بضائع وخدمات.

*المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عنهم مثل(الأجور والمزايا النقدية والعينية وغيرها.....).

*المقبوضات والمدفوعات النقدية من و إلى مؤسسة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى.

*المدفوعات النقدية أو استرداد ضرائب الدخل إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطان بأنشطة التمويل والاستثمار على وجه الخصوص(الضريبة المسددة على الأرباح الرأسمالية المتعلقة ببيع الأصل الثابت تعتبر من التدفقات النقدية الخاصة بالنشاط الاستثماري).

*قد تحتفظ المؤسسة بأسهم وسندات وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها فيتم تصنيف أو تبويب تدفقاتها النقدية على أنها أنشطة تشغيل مثلها مثل المخزون الذي يتم اقتناؤه لغرض إعادة بيعه،وبالمثل فإن التدفقات النقدية والقروض التي تمنحها المؤسسات المالية يتم تبويبها عادة على أنها أنشطة تشغيل حيث أنها تتعلق بالنشاط الإنتاجي الرئيسي المولد للدخل،هذا وتعتبر الدفعات المقدمة من العملاء بمثابة تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل وليس من أنشطة التمويل.

ويستثنى من التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاط التشغيلي أرباح وخسائر بيع الأصول الثابتة حيث تعالج باعتبارها تدفقات نقدية تخص النشاط الاستثماري.

1أهمية التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي:تساعد بيانات التدفق النقدي من النشاط التشغيلي في تقييم السياسات المالية للشركة وبيان قدرتها على سداد القروض والمحافظة على القدرة التشغيلية للمؤسسة، وكذا بيان حجم النقدية المتولد نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الأساسي وسداد التوزيعات على الأسهم، وللوصول لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، فإن من الضروري التقرير عن الايرادات والمصروفات على الأساس النقدي ويتم ذلك عن طريق استبعاد اثار الصفقات التي تتضمنها قائمة الدخل التي لاينتج عنها زيادة أو تخفيض في النقدية[11]. كما يعتبر الإفصاح المستقل للتدفقات النقدية الذي يمثل زيادة في طاقة التشغيل والتدفقات النقدية

(11) دونالد كيسو ، وجيري ،ج2، مرجع سابق، ص:1232.

المطلوبة للمحافظة على طاقة التشغيل مفيدا في تمكين مستخدمو القوائم المالية من تحديـــد مـــا إذا كانت المؤسسة تستثمر بشكل كاف في مجال صيانة طاقتها التشغيلية أم لا.

2عرض التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل: نص المعيار على طريقتين للوصول إلـــى التدفق النقدي المتعلق بنشاط التشغيل ولم يتضمن تفضيل أي طريقة على الأخرى[12]وهما:

*الطريقة المباشرة.

*الطريقة الغير مباشرة.

1.1.2.3.الطريقة المباشرة:بموجب هذه الطريقة يتم الإفصاح عن العناصر الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل ويكون الفرق بينهما هو صـــافي التـــدفقات النقديـــة الخاص بنشاط التشغيل،ويتم الإفصاح إما من خلال :

*السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.

*عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات والبنود الأخرى بقائمة الدخل بالنسبة لـــ:

-التغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وحسابات مدينو ودائنو التشغيل.

-البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الإهلاك.

-البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلق بالتدفقات النقدية لأنشطة الاستثمار أو التمويل.

وفيما يلي: مثال يوضح كيفية عرض التدفقات النقدية التشغيلية باستخدام طريقة مباشرة.

البيان	وحدات نقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
نقدية محصلة من العملاء	5000
مدفوعات نقدية للموردين	(2000)
المصروفات الأخرى المدفوعة (مثل الفوائد، ضرائب الدخل)	(2500)
إيرادات أخرى محصلة(مثل إيرادات أوراق مالية وفوائد دائنة)	1000
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	1500

من خلال المثال السابق يتضح ما يلي:

تم استخراج التدفقات النقدية لكل عنصر من عناصر التشغيل على النحو التالي

(12) الجمعية المصرية للمحاسبين القانونين مرجع سابق،ص:98..

أ- المتحصلات النقدية من العملاء:

XX مبيعات من قائمة الدخل

(XX) يخصم الزيادة في رقم العملاء ويتم حسابها كما يلي

X رصيد العملاء في نهاية المدة

X رصيد العملاء في بداية المدة

ب- المدفوعات النقدية للموردين :

XX مشتريات آجلة

يخصم الزيادة في رقم الموردين ويستخرج كما يلي :

X رصيد الموردين في نهاية المدة

X رصيد الموردين في بداية المدة

جـــ -المصروفات الأخرى المدفوعة :

XX مصروفات التشغيل (بدون الاهلاك)

XX + مصروفات تشغيل مقدمة

(XX) – مصروفات تشغيل مستحقة

د-إيرادات أخرى محصلة

XX إيرادات أخرى مثل (إيرادات أوراق مالية وفوائد دائنة)

XX + إيرادات مقدمة

(XX) – إيرادات مستحقة

2.1.2.3.الطريقة الغير مباشرة: نظرا لأن بنود الإيرادات والمصروفات الموجودة في قائمة الدخل محددة على أساس الاستحقاق لذلك يتم تحديد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل طبقا لهذه الطريقة عن طريق تسوية أو تعديل صافي ربح أو خسارة الفترة بالبنود ذات الطبيعة غير النقدية الموجودة في قائمة الدخل،بحيث يكون محصلة تلك العمليات هو الوصول لصافي تدخل مقاس على الأساس النقدي،ثم يتم تعديل هذا الدخل بأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة الدفع بالمقبوضات والمدفوعات الناتجة من أنشطة الاستثمار أو التمويل.

وبناءا عليه يتم تعديل صافي ربح أو خسارة الفترة بالأمور التالية[13]:

*التغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وحسابات مدينو ودائنو الاستغلال.

---

(13) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد(2000): دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الادارية.الدار الجامعية طبع نشر توزيع. مصر .ص:84

*البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وخسائر وأربـــاح العمـــلات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الغير موزعة وحقوق الأقلية.
*جميع البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي متعلق بالتدفقات النقديـــة لأنشـــطة الاســـتثمار أو التمويل.
ويمكن إستعمال الطريقة غير المباشرة لحساب التدفقات النقدية لنشاط أعمال التشغيل على مرحلتين على النحو التالي.
صافي الربح أو الخسارة قبل ضريبة الدخل يتم تسويته أو تعديله على مرحلتين:
المرحلة الأولى:
وهي تتعلق بتعديل صافي الربح أو الخسائر بالآتي:
1-البنود ذات الطبيعة غير النقدية مثل:الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات غير الموزعة...حيث لا تعتبر هذه البنود تدفقات نقدية لأنها لا تتطلب تدفقات نقدية داخلة أو خارجة.
2-المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن أنشطة الاستثمار أو التمويل مثل الفوائد التمويلية حيث أنها تخص النشاط التمويلي وليس التشغيلي،وكذلك أرباح أو خسائر بيع أصول ثابتة أو أرباح أو خسائر بيع استثمارات مالية لأنها تخص النشاط الاستثماري وذلك حتى لا يحـــدث ازدواج فـــي حســـاب التدفقات النقدية وتكون محصلة المرحلة الأولى هو الوصول لصافي الربح قبل التغيرات في رأس المال العامل.
المرحلة الثانية:
وهي تتعلق بتعديل صافي الربح أو الخسارة الذي تم الوصول إليه في المرحلة السابقة بالتســـويات المتعلقة برأس المال العامل"بخلاف النقدية"أي بالتغيرات بين أرصدة الأصول والخصوم فـــي أول مدة وآخر مدة وهي كالآتي:

xx صافي الربح قبل التغيرات في رأس المال العامل

(xx)الزيادة في الأصول المتداولة(ما عدا النقدية وما في حكمها).

xxالنقص في الأصول المتداولة.

(xx)النقص في الدائنين

xxالزيادة في الالتزامات

xx صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

وفي ما يلي مثال يوضح كيفية عرض التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل باستخدام طريقة غير مباشرة

قائمة التدفق النقدي عن الفترةN/12/31

البيان	وحدات نقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:	
صافي الربح قبل الضرائب	130
يتم تسويته ب:	
إهلاك الأصول الثابتة	50
إهلاك أصول غير ملموسة	20
فوائد تمويلية ومنه الشركة في الأرباح غير الموزعة من الاستثمارات طويلة الأجل	(12)
صافي أرباح التشغيل قبل التغيرات في رأس مال عامل	188
النقص في المخزون (40 عام 2008-60 عام 2007)	20
الزيادة في المخزون (45 عام 2008-30 عام 2007)	10
الزيادة في المدينين (60 عام 2008-35 عام 2007)	(25)
صافي النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل	193

ملاحظات:

1-عند تحديد التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة غير مباشرة يلاحظ الآتي:

أ- تم زيادة صافي الدخل بالبنود التالية:

- مصروفات الإهلاك بالنسبة للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.....الخ
- النقص في قيمة الأصول المتداولة.
- لزيادة في الالتزامات المتداولة.

ب- تم تخفيض صافي الدخل بالبنود التالية:

- الزيادة في قيمة الأصول المتداولة.
- النقص في الخصوم المتداولة.

2-تم رد الفوائد التمويلية إلى صافي الربح لأنها تخص النشاط التمويلي.

مزايا وعيوب الطريقة المباشرة والغير المباشرة:

من مزايا الطريقة المباشرة أنها تبين العناصر الرئيسية لكل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية الخاصة بنشاط التشغيل وهي بذلك تعتبر مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية عكس استخدام الطريقة غير المباشرة التي تبين صافي التدفقات النقدية بينهما ومع ذلك فقد لوحظ أن العديد من الشركات تفضل استخدام الطريقة الغير مباشرة لسهولتها ويستخدمها العديد من الشركات الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية لقلة تكلفتها وسهولة إعدادها.

2.2.3.التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

يقصد بالنشاط الاستثماري كما هو وارد بالمعيار(14):"أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى لا تدخل في حكم النقدية فالنشاط الاستثماري يتأثر بالتدفقات المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل والاستغناء عنها،وهكذا بإصدار وتحصيل القروض طويلة الأجل ومن أمثلة ذلك:

* المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل،وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق بتكاليف التطوير المرسلة وتكاليف الأصول الثابتة التي تم إنشاءها بالموارد الذاتية

* المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.

* المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في مؤسسة أخرى والحصص في الشركات المشتركة(بخلاف المدفوعات بشأن الأوراق المالية التي تعتبر في حكم النقدية أو تلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

* المقبوضات النقدية من بيع أسهم أو سندات بمنشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة وذلك بخلاف أيضا المقبوضات عن تلك السندات والتي تعتبر في حكم بنود النقدية وتلك التي يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

* المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية والتي تبوب ضمن التدفقات الناتجة عن التشغيل.

---

(14) المعيار الدولي السابع، مرجع سابق

* المقبوضات النقدية من تحصيل النقدية والقروض الممنوحة.لأطراف أخرى وذلك بخلاف التدفقات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية والتي تبوب ضمن أنشطة التشغيل.

* المدفوعات النقدية لشراء عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها،أو المقبوضات التي تبوب على أنها أنشطة تمويلية.

*المقبوضات النقدية من عقود آجلة وعقود مستقبلية وعقود اختيارية وعقود مقايضة ما لم تكن هذه العقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها أو المقبوضات التي تبوب على أنشطة تمويلية.

هذا مع مراعاة تبويب التدفقات النقدية الخاصة بتغطية مخاطر التزام معين بنفس تبويب التدفقات النقدية للالتزام الذي يتم تغطية مخاطره.

أهمية التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري

يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار مهم لمستخدمي القوائم المالية حيث يوفر لهم معلومات عن :

- قيمة ما انفقتة المؤسسة على الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانت في شكل أوراق مالية أو استثمارات في شركات تابعة مما يعطي احتمالات زيادة الأرباح في المستقبل
- قيمة الإنفاق الاستثماري المتعلق بشراء أصول ثابتة جديدة لاستبدال أصول قائمة أو التوسع في الطاقة الإنتاجية المتاحة مما يعطي مؤشر لاحتمالات نمو في المستقبل
- الأصول الثابتة التي تم التخلص منها وكدا لاستثمارات طويلة الأجل الأخرى و النقدية المحصلة في مقابل دلك مما يعطي مؤشر لاحتمالات الانكماش أو انخفاض الأرباح مستقبلا.

3.2.3.التدفقات النقدية من النشاط التمويلي

يقصد بالنشاط التمويلي كما هو وارد بالمعيار:"الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمؤسسة".هو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواءً من قروض أو اصدار أسهم[15]

(15) كمال الدين دهراوي مرجع سابق.ص:156

في ضوء التعريف السابق يتضح إن مصادر هذا النشاط تتمثل إما في زيادة حقوق الملكية من خلال إصدارات أسهم جديدة أو بالحصول على قروض طويلة الأجل. أما الاستخدامات فتتمثل في المدفوعات النقدية إلى المساهمين وسداد قيمة القروض، بمعنى أخر يرتبط هـذا النشـاط بالمعاملات مع ملاك المشروع والدائنين.والأمثلة عن ذلك

أ - المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى

ب- المدفوعات النقدية للملاك للاقتناء واسترداد أسهم المؤسسة.

جـ - المقبوضات النقدية من إصـدار صـكوك المديونيـة والقـروض وأوراق الـدفع والسندات و الرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة الأجل

د- السداد النقدي للمبالغ المقترضة.

هـ- المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزام القـائم والمتعلـق بعقـود التأجير التمويلي

و- سداد توزيعات الأرباح

مع مراعاة :

إن السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من الفائدة ومبلغ القرض الأصلي، أما الفائدة فتبـوب باعتبارها نشاط تشغيلي وأما عنصر القرض الأصلي فيبوب على أساس نشاط تمويلي

1.3.2.3.أهمية التدفقات النقدية من النشاط التمويلي :تنبع أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بهذا النشاط من أنها توفر معلومات لمستخدمي القوائم المالية تتعلق بالأمور التالية[16]:

أ- التعرف على مصادر التمويل التي حصلت عليها المؤسسة خلال الفترة سواء كان بشـكل قروض أو إصدار أسهم أو سندات وقيمة كل من هذه المصادر، فاستخدام القـروض قصـيرة الأجل على سبيل المثال لتميل الاستثمارات طويلة الأجل قد يعرض الشركة لصعوبات مالية.

ب- التنبؤ باحتياجات المؤسسة من التدفقات النقدية المستقبلية.

ت- التعرف على المبالغ المدفوعة لسداد القروض والسندات وتوزيع الأرباح وغيرها.

ث- التعرف على نسبة التمويل الخارجي إلى التمويل الذاتي فالتوسع في مصـادر التمويـل الخارجي عند حد معين ممكن أن يترتب عليه حدوث أزمات مالية للشركة.

(16) محمد عبد العزيز خليفة واخرون، مرجع سابق، ص: 133.

2.3.2.3.عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل :يتم عــرض التــدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية من خلال الإفصـــاح عــن إجمـــالي المقبوضـــات والمدفوعات للبنود الرئيس بطريقة منفصلة أي بإجمالي قيمتها دون إجراء مقاصة بينهما مثال ذلك(17):

التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار

التدفقات الداخلة:

متحصلات من بيع أصول ثابتة

متحصلات من بيع استثمارات

التدفقات الخارجة:

مدفوعات لشراء أصول ثابتة

مدفوعات لشراء استثمارات

صافي التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري

التدفقات النقدية من أنشطة التمويل

التدفقات الداخلة:

متحصلات من إصدار سندات

متحصلات من إصدار أسهم نقدية

التدفقات الخارجة:

سداد توزيعات الأرباح

سداد ديون طويلة الأجل

صافي التدفقات النقدية من النشاط التمويل

ومع هذا أجاز المعيار إمكانية عرض التدفقات النقدية على أساس صافي القيمة كما يلي :

"إذا فرض أن قيمة ما تم تحصيله من بيع أذو خزانة فترة استحقاقها أقل من ثلاثة شـــهور خـــلال الفترة" و قيمة المدفوع لشراء تلك الأذون خلال الفترة

وبتالي يعطي صافي التدفق النقدي وقد حدد المعيار الأحوال التي يجوز فيها عــرض التــدفقات النقدية على أساس صافي القيمة كما يلي :

أ- المقبوضان والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تعكس تلك التدفقات النقدية أنشطة العميل بدلا من يعكس أنشطة المؤسسة ومن أمثلة ذلك قبول وإعادة سداد الودائــع تحــت

(17) محمد عبد العزيز خليفة ، و أخرون ، مرجع سابق ، ص: 134.

الطلب أو الأموال التي يتم الاحتفاظ بها لحساب العملاء بواسطة مؤسسة الاستثمار أو الإيجارات التي يتم تحصيلها نيابة عن ملاك العقارات وسدادها لهم.

ب- المقبوضان والمدفوعات النقدية للبنود التي يكن فيها معدل الدوران سريع وتكون مبالغها كبيرة وتواريخ استحقاقها قصيرة ومن أمثلة ذلك المبالغ الرئيسية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان أو شراء وبيع الاستثمارات أو سلفيات الأخرى قصيرة الأجل مثل التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل كما يمكن عرض التدفقات النقدية للبنوك والمؤسسات المالية

- المقبوضات والمدفوعات النقدية لقبول وسداد الودائع التي يكون لها تاريخ استحقاق محدد
- ربط الودائع لدى مؤسسات مالية أخرى وسحبها منها
- السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء وتسديدات هذه القروض والسلف.

3.3. بعض المشكلات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية

عند عرض قائمة التدفقات النقدية تعترضنا مجموعة من الصعوبات من بينها تحديد طبيعة النشاط هل هو تشغيلي أم تمويلي أو استثماري، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات الكبيرة تعترضها مجموعة من الصعوبات مثل التدفقات بالعملة الأجنبية السحب على المكشوف....

إن إعداد قائمة التدفقات النقدية بأي من الطرق المتاحة تصاحبه عدة مشاكل عملية تختلف باختلاف طبيعة العمليات المالية التالية:

1.3.3.التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية والتدفقات غير العادية

ويشمل هذا النوع من التدفقات على التدفقات التي أجريت بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية غير العادية

1.1.3.3.التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

- قد تقوم المؤسسة بتنفيذ أنشطة أجنبية عن طريقين فمن الممكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لديها عمليات أجنبية كما يلي :

العمليات الأجنبية[18]: هي مؤسسة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع أجنبي المؤسسة التي تعرض قوائمها المالية والتي تقع أو تباشر أنشطتها في بلد آخر بخلاف بلد المؤسسة التي تعرض قوائمها المالية.

---

(18) محمد عبد العزيز خليفة ، وأخرون ، مرجع سابق ، ص: 136

المعاملات بعملات أجنبية: هي معاملات تكون قد أبرمت بعملة أجنبية أو تتطلب السداد بعملة أجنبية وهي تتضمن المعاملات الناشئة من قيام المؤسسة بالأنشطة التالية (19):

1- شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

2- باقتراض أو إقراض أموال بحيث تكون المبالغ المدفوعة أو المحصلة محددة بعملة أجنبية.

3-بأن تصبح طرفا في تعاقد بعملة أجنبية لم ينفذ بعد.

4-بأن تقوم باقتناء أو استبعاد أو استبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزامات محددة بعملة أجنبية.

- وقد أوجب المعيار المحاسبي الدولي الخاص بقوائم التدفقات النقدية تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التي تحدث بعملة أجنبية بنفس العملة (العملة المحلية)التي تستخدمها المؤسسة في عرض قوائمها المالية وذلك بإستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي أي بحساب أسعار تحويلها في تاريخ التدفق النقدي.
- وقد سمح المعيار بإمكانية استخدام سعر الصرف يقارب السعر الفعلي وهو ما يطلق عليه "متوسط سعر الصرف المرجح"وهو يعني متوسط سعر الصرف لعملة معينة خلال أسبوع أو شهر لجميع المعاملات التي تحدث بتلك العملة خلال تلك الفترة، وذلك سواء عند تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات التي تحدث بعملة أجنبية أو عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية، ولكن لا يسمح باستخدام سعر الصرف الساري في تاريخ الميزانية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة لشركة أجنبية
- قد يترتب على تقييم أرصدة الأصول و الالتزامات بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة النقدية في نهاية الفترة وفقا لسعر الصرف السائد في هذا التاريخ وجود أرباح أو خسائر نتيجة لفروق أسعار العملة تظهر بقائمة الدخل، وحيث أن هذه الفروق لا تعتبر تدفقات نقدية لأنها لا تتطلب تدفقات نقدية داخلة أو خارجة يتعين رد تلك الفروق إلى صافي الربح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.

وقد نص المعيار على عرض أثار تغيرات أسعار الصرف على النقدية وما في حكمها (استثمارات قصير الأجل وعالية السيولة) المحتفظ بها بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية كتسوية لأرصدة النقدية وما في حكمها في بداية ونهاية الفترة على أن يتم عرضها بصورة

---

(19) PIERRE SCHEVIN(Décembre2006): Equivalants de Trésorerie et tablaauxdes flux de trésorerie (IAS7), LA Prise de position de l'AMF, Revue Française de comptabilité, paris, page:34.

منفصلة ومستقلة و مستقلة على التدفقات النقدية لكل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويـــل ذلك لأن الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن هذه التغيرات في أسعار تحويل العمـــلات الأجنبية لا تعتبر بمثابة تدفقات نقدية وما في حكمها.
تتكون النقدية وما في حكمها من أرصدة النقدية والأرصدة لدي البنوك والحســابات الجاريـــة وأذون الخزانة التي تستحق الصرف خلال ثلاثة شهور من اقتنائها...

وتتضمن النقدية وما في حكمه التي تظهر في قائمة التدفق النقدي ما يلي :

البيان	سنة N	سنة N+1
نقدية في الخزينة وأرصدة البنوك	X	X
استثمارات قصيرة الأجل	X	X
نقدية وما في حكمها قبل التغيرات في أسعار الصرف	X	X
اثر التغيرات في أسعار الصرف	X	X
النقدية وما في حكمها المعدلة	X	X

2.1.3.3.البنود الغير عادية

قد تحقق الوحدة خلال الفترة المالية موارد أو تتحمل نفقات عرضية غير ناتجة عن ممارســـة الوحدة لنشاطها العادي الذي قامت من أجله ولا تتصف بالانتظام وهو ما يطلق عليه "البنـــود الغير عادية " مثل التعويضات التي تحصل عليها الوحدة من شركات التأمين عن الكوارث التي أصابتها أو التعويضات التي تتكبدها الوحدة نتيجة نزاع مع إحدى المنشآت المجـــاورة. وقـــد أوجب المعيار على المنشآت الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار أو التمويل بشكل مفصل في قائمة التدفق النقدي وذلـــك حتـــى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من فهم طبيعة تلك البنود وأثرها على التدفقات النقدية الحاليـــة والمستقبلية للمؤسسة.

والمثال التالي يوضح كيفية الإفصاح عن البنود غير عادية بقائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفق النقدي للفترة N /12/31

البـــيان	الوحدة النقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
-مقبوضات نقدية من العملاء -مدفوعات نقدية للموردين	500 400
تدفق نقدي قبل البنود الغير عادية	100
-مقبوضات من تسوية أضرار الزلزال (بنود غير عادية)	10
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	110

2.3.3.الفوائد وتوزيعات الأرباح وضرائب الدخل

ويشمل هذا الصنف التدفقات النقدية التي تمثل فوائد وتوزيعات الأرباح وكـذلك ضـرائب الدخل (ضرائب على أرباح الشركات)

1.2.3.3. الفوائد وتوزيعات الأرباح

يقصد بالفوائد المدفوعة تلك التي تدفعها المؤسسة نتيجة لاقتراض أموال.أما توزيعات الأرباح فهي تمثل المبالغ الناتجة عن الاستثمارات في الأوراق المالية التي تحتفظ بها المؤسسـة وقـد أوجـب المعيار الإفصاح عن التدفقات النقدية الخاصة بالفوائد المدفوعة وذلك بقائمة التدفقات النقدية وكذا الإفصاح عن التدفقات الخاصة بتوزيعات الأرباح المقبوضة والمدفوعة بشكل مفصل.

يتم تبويب التدفقات النقدية المتعلقة بالفوائد وتوزيعات الأرباح على أنها تدفقات نقدية من نشـاط تشغيلي على أساس أنها تؤثر في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وأن تبويب توزيعـات الأسـهم المدفوعة وفقا لهذا الأساس يساعد مستخدمي القوائم المالية في التعرف على مقدرة المؤسسة على سداد توزيعات الأسهم من التدفقات الناشئة من التشغيل[20].

كما يتم تبويب التدفقات لنقدية الخاصة بالفوائد وتوزيعات الإرباح على أساس أنها تـدفقات نقدية لأنشطة تمويلية وتدفقات نقدية لأنشطة استثمارية على التوالي استنادا إلى أنها تمثل تكـاليف الحصول على الموارد المالية أو عوائد على الاستثمارات.

ولم يرد بالمعيار تبويب محدد لمعالجة التدفقات النقدية الخاصة بالفوائد و التوزيعات وإنمـا أجاز تبويب كل منهما بالطريقة التي تتفق مع ظروف المؤسسة أما على أنشطة استثمار أو تشغيل أو تمويل شرط الثبات على هده الطريقة من فترة إلى أخرى على انه كان يتعين توحيد المعالجـة

---

(20) أحمد أحمد رجب (25 ماي 2008) دورة تدريبية بالقاهرة حول معايير المحاسبة الدولية، اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب.

في هذا الشأن لأغراض المقارنة والقياس كما يتم في بعض البلدان[21]"ففي المملكة المتحدة يـنص معيار تدفقات النقدية على تبويب الفوائد المحصلة و المدفوعة و أرباح الأسهم المحصلة تحت عنوان مستقل " العوائد على الاستثمارات و خدمة أعباء التمويل "

أما في الولايات المتحدة الأمريكية تظهر ضمن بنود التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل ولا يتم إظهار مجموع مستقل بها.

ومما هو جدير بالذكر أن هذا التبويب لا يمثل أي مشاكل أو اختلاف لدى المحاسبين ففي المؤسسات المالية يتم تبويب كل من الفوائد المدفوعة و الفوائد و التوزيعات المقبوضة على أنها تدفقات نقدية لنشاط التشغيل على أساس أنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المولد للدخل.

2.2.3.3. الضرائب على الدخل

تطلب المعيار ضرورة الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل كمبالغ إجمالية بشكل منفصل بالقائمة على أن تصنف عادة باعتبارها تدفقات نقدية ناتجة من أنشطة التشغيل ، ومع ذلك إذا أمكن ربط الضرائب المدفوعة بشكل عملي عن كل مجموعة على حده على أنها أنشطة استثمار أو تمويل فإن التدفق النقدي الضريبي يبوب على أنه نشاط استثماري أو تمويلي (أي يبوب على أساس تبويب المعاملة الرئيسية المتعلقة به) كلما كان ذلك ملائما.

والمثال التالي يوضح كيفية عرض التدفقات النقدية الخاصة بالضرائب على الدخل.

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في 31 /12/ N

البيان	وحدة نقدية	وحدة نقدية
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:		
صافي الربح قبل الضرائب (1)		xx
تسويات لمطابقة صافي الربح لصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل:		
استهلاك الأصول الثابتة	xx	
أرباح بيع الأصول الثابتة	xx	
ضرائب الدخل المسددة (2)	xx	
نصيب العاملين من الأرباح	xx	xx
أرباح التشغيل قبل التغيرات في رأس مال العامل		xx

(21) محمد عباس حجازي، مرجع سبق ذكره ص :134 -135

ملاحظات (1) : تم تسوية صافي الربح قبل ضريبة الدخل وليس بعد ضريبة الـدخل بالتعـديلات اللازمة للوصول بصافي الدخل يقاس على أساس نقدي

(2): تم تصنيف ضرائب الدخل المسددة في هذا المثالب اعتبارها تدفقات نقدية ناتجة عن أنشطة التشغيل

3.3.3 الاستثمار في شركات تابعة وشركات شقيقة

تهدف هذه الفقرة إلى بيان كيفية الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالاستثمار في شركات تابعة وشركات شقيقة ويفضل في بادئ الأمر إعطاء نبذة مختصرة عن بعض المصطلحات الواردة بهذه الفقرة في ضوء معايير المحاسبة[22].

* شركات شقيقة : تعرف الشركات الشقيقة بأنها التي يكون للمستثمر فيها تأثير قوي (مثل الاشتراك في وضع السياسات المالية والإدارية للشركة والتمثيل في مجلس الإدارة)

* شركات تابعة : وهي التي تقع تحت سيطرة شركة قابضة وقد تكون هذه السـيطرة كاملـة باقتناء كامل أسهم الشركة التابعة أو جزئية منها تمثل 50% من هذه الأسهم.

* طريقة حقوق الملكية : بموجب هذه الطريقة يتم زيادة أو تخفيض قيمة الاستثمارات في أسهم الشركة التابعة بمقدار نصيب المستثمر في الأرباح أو الخسائر المجمعة للشركة التابعة بعد تاريخ الشراء ، كما يتم تخفيض قيمة الاستثمارات بمقدار قيمة محصل عليها من طرف شركة المستثمر فيها.

* طريقة التكلفة: وفقا لهذه الطريقة يقوم المستثمر بإثبات الاستثمار في الشركة الشقيقة بالتكلفة الأصلية، كما يقوم بإثبات الأفراد في حدود ما يحصل عليه فقط من توزيعات الأربـاح للشـركة المستثمر فيها والمحققة بعد تاريخ اقتناء الاستثمار.

وقد أوجب المعيار الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية الخاصة بالمستثمر عن كافة التدفقات النقدية بينه وبين جهات المستثمر فيها سواء تم المحاسبة عن الاستثمار في شركات تابعة أو شقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة ومن أمثلة هذه التدفقات توزيع الأرباح والقروض والسلفيات المقدمة.

---

(22) محمد بشارة ، فهم قائمة التدفقات النقدية مجلة حامعة دمشق ، المجلد الأول ، العدد الأول ، ص: 122.

كما أوجب المعيار عرض وتصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن بيع وشراء الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى وذلك بشكل منفصل وتبوبها ضمن أنشطة الاستثمار وبالتالي فإن المؤسسة تفصح بشكل إجمالي عن كل البنوك التالية :

* المقابل الإجمالي للشراء والبيع.
* الجزء من مقابل الشراء أو البيع الذي تم دفعه عن طريق النقدية وما في حكمها.
* مبلغ النقدية أو ما في حكمها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال المشتراة أو التي تم بيعها.
* مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقدية وما في حكمها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال المشتراة أو التي تم بيعها مبوبة حسب البنوك الرئيسية ، والمثال التالي يوضح كيفية الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن شراء الشركات التابعة وذلك بقائمة التدفق النقدي والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

إذا فرض قيام إحدى الشركات باقتناء أسهم الشركة التابعة (س) بمبلغ 3300 وكانت.
القيمة العادلة للأصول المشتراة والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي :

البيان	وحدة نقدية
أصول ثابتة	1850
المخزون	1000
عملاء تجاريون	1000
نقدية بالصندوق والبنك	300
موردون والتزامات متداولة	850

بيانات المثال السابق تظهرقائمة التدفق النقدي للشركة التي قامت باقتناء أسهم شركة (س) كما يلي:

شركة... قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في../../N

البيان	وحدة نقدية
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار	
شراء الشركة التابعة (س) صافي النقدية المدفوعة *	(3000)
مقبوضات من بيع الآلات	1000
شراء أصول ثابتة	(3000)
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار	(5000)

* قامت الشركة خلال عام N+1 بشراء الشركة (س)وكانت القيمة العادلـــة للأصـــول المشـــتراة والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي :

البيـــــــــــــــان	وحدة نقدية
النقدية	300
أصول ثابتة	1850
المخزون	1000
عملاء تجاريون	1000
موردين والتزامات متداولة	(850)
إجمالي سعر الشراء	3300
- نقدية الشركة التابعة (س)	(300)
تدفق نقدي عن صافي الشراء	3000

4.3.3. المعاملات غير النقدية و الإفصاحات الأخرى

ويمكن تقسيمها إلى التدفقات النقدية من المعاملات الغيـــر عاديـــة (الاســـتثنائية) إضـــافة إلـــى الإفصاحات الأخرى

1.4.3.3. المعاملات غير النقدية

هناك بعض المعاملات التي تتعلق بأنشطة الاستثمار والتمويل ولا تتطلب استخدام النقدية وما فـــي حكمها (معاملات غير نقدية) ، يتعين استبعاد هذه المعاملات عند إعداد وعرض قائمـــة التـــدفق النقدي على اعتبار أن هذه المعاملات لا تمثل أو تتطلب تدفقات نقدية في الفترة الجاريـــة (أي لا يكون لها تأثير مباشر على النقدية في الوقت الحالي) ومن أمثلـــــة المعاملات غيـــر الـــنقديـــة ما يلي[(23)] :

أ - شراء الأصول إما بتحميل الالتزامات المتعلقة بها مباشرة أو عن طريق التأجير التمويلي.

(23) مصطفى جاموس (1999):: مجلة جامعة دمشق ، المجلد الأول ،العدد الأول ،ص:232.

ب – شراء مؤسسة عن طريق إصدار حقوق ملكية.

ج – تحويل الدين إلى حقوق الملكية.

مثل هذه المعاملات التي تأثر على كل من الأصول والخصوم في آن واحد أو التي تنتج عن التحولات داخل الخصوم أو الأصول لا تعتبر تدفقات نقدية ، نظرا لأن هذه المعـاملات (داخـل الخصوم أو الأصول لا تعتبر تدفقات) تمثل أنشطة استثمارية أو تمويلية ، هدف قائمـة التـدفق النقدي هو إعطاء فكرة عن مكونات كل من هذين النشاطين ، لذا أوجب المعيار الإفصاح عن تلك المعاملات المتممة للقوائم المالية أو في شكل جداول إضافية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات المتعلقة بالمعاملات غير النقدية المرتبطة بكل من أنشطة الاستثمار والتمويل.

ملاحظة : « المعاملات غير النقدية الخاصة بالنشاط التشغيلي قد تم أخذها في الحسـبان عنـد تحديد صافي التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي »

2.4.3.3. إفصاحات أخرى :

* نظرا للتنوع في ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية في أنحاء العالم ولغـرض الالتزام بالمعيار المحاسبي الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية أوجب المعيار الإفصاح عن السياسة التي تتبعها المؤسسة في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها ، كما يتم الإفصـاح عـن مكونات النقدية وما في حكمها مع عرض تسوية أو مطابقة للمبالغ المبينة في قائمة التدفق النقـدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في الميزانية ، كما يتم الإفصاح عن أثر التغيير فـي السياسـة المتبعة لتحديد مكونات النقدية وما في حكمها[24].

* توجد ظروف مختلفة تكون فيها أرصدة النقدية وما في حكمها والتي تحتفظ بها المؤسسة غير متاحة للاستخدام والمثال على ذلك أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها الشـركة تابعة تعمل في دولة يكون بها مراقبة على التحويلات أو قيود قانونية أخرى

وعندما تكون الأرصدة غير متاحة للاستخدام العام من الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى يتعين أن تفصح المؤسسة مع تعليق الإدارة عليها.

قائمة التدفق النقدي لمؤسسة ليست من المؤسسات المالية

---

(24) أحمد أحمد رجب ، مرجع سابق.

توضح الأمثلة مبالغ الفترة الجارية فقط، وتعتبر المبالغ المثيلة للفترة السابقة مطلوبة من أجل أن تعرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية.

توضح المعلومات المستقاه من قائمة الدخل و الميزانية كيف تم إعداد قائمة التدفق النقدي في ظل

الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة.

تعتبر المعلومات الإضافية التالية ذات علاقة بإعداد قائمة التدفقات النقدية :

جميع الأسهم في الشركة التابعة تم اقتنائها بمبلغ 590 وحدة نقدية. وكانت القيمة العادلة للأصول التي تم اقتنائها و الالتزامات التي تم التعهد بها كالآتي :

البيان	وحدة نقدية
المخزون	100
حسابات العملاء	100
النقدية	40
الأصول الثابتة	650
الحسابات الدائنة	100
الديون طويلة الأجل	200

نشأ مبلغ 250 وحدة نقدية من إصدار أسهم رأس المال، كما نشأ مبلغ 250 وحدة نقدية من اقتراض إضافي طويل الأجل.

كانت الفوائد الدائنة 400 وحدة نقدية دفع منها مبلغ 170 وحدة نقدية أثناء الفترة، هذا وقد دفع أيضاً أثناء الفترة الحالية مبلغ 100 وحدة نقدية متعلق بالفوائد المدينة عن الفترة السابقة.

كانت التوزيعات المدفوعة 1200 وحدة نقدية.

كان التزام الضرائب في بداية ونهاية الفترة 1000 وحدة نقدية، 400 وحدة نقدية على التوالي. وقد تم المحاسبة عن ضرائب إضافية بمبلغ 200 وحدة نقدية خلال الفترة. كما تقدر الضرائب المحتجزة عن التوزيعات المستلمة بمبلغ 100 وحدة نقدية.

قامت المجموعة خلال الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية تقدر بمبلغ 1250 وحدة نقدية و التي قد تم اقتناء ما يعادل 900 وحدة نقدية منها عن طريق التأجير التمويلى. كما بلغت المدفوعات النقدية لشراء الأصول الثابتة مبلغ 350 وحدة نقدية.

تم بيع أصول ثابتة بتكلفة أصلية 80 وحدة نقدية و مجمع أهلاك 60 وحدة نقدية وذلك بمبلـــغ 20 وحدة نقدية. تتضمن حسابات العملاء في نهاية 2005 فوائد مستحقة بمبلغ 100 وحدة نقدية.

قائمة الدخل المجمعة للفترة المنتهية في31/ 12/2005

البيان	المبالغ
المبيعات	30650
تكلفة المبيعات	(26000)
مجمل الربح	**4650**
الإهلاك	(450)
المصروفات الإدارية و البيعية	(910)
الفوائد المدينة	(400)
إيرادات الاستثمار	500
خسارة فروق العملة	(40)
صافي الربح قبل الضرائب و البنود غير العادية	**3350**
بنود غير عادية(مصاريف استثنائية)	180
صافي الربح بعد البنود غير العادية	3530
الضرائب على الدخل	(300)
صافي الربح	**3230**

الميزانية المجمعة في 31/ 12 / 2005

الأصول	2005	2004	الخصوم	2005	2004
محفظة الاستثمارات	2500	2500	رأس المال	1500	1500
أصول ثابتة بالتكلفة	3730	1910	أرباح محتجزة	3410	3410
مجمع الإهلاك	(1450)	(1060)	إجمالى حقوق مساهمين	4910	4910
صافي أصول ثابتة	2280	850	ديون طويلة الأجل	2300	1040
المخزون	1000	1950	حسابات الموردون	250	1890
حسابات العملاء	1900	1200	فوائد مستحقة	230	100
النقدية وما في حكمها	410	160	ضرائب دخل مستحقة	400	1000
إجمالى الأصول	8090	6660	اجمالي الخصوم	8090	6660

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	ملاحظات	المبالغ
مقبوضات نقدية من العملاء		30150
مدفوعات نقدية للموردين و الموظفين		(27600)
نقدية متولدة من التشغيل		2550
فوائد مدفوعة		(270)
ضرائب دخل مدفوعة		(900)
تدفق نقدي قبل البنود غير العادية		1380
مقبوضات من تسوية أضرار غير عادية		180
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		1560
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء الشركة التابعة (أ)، صافي النقدية المدفوعة	(إيضاح أ)	(550)
شراء أصول ثابتة	(إيضاح ب)	(350)
مقبوضات من بيع آلات		20
فوائد مقبوضة		200
توزيعات مقبوضة		200
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(480)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال		250
مقبوضات من اقتراض طويل الأجل		250
مدفوعات عن التزامات التأجير التمويلي		(90)
توزيعات مدفوعة *		(1200)
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(790)
صافي الزيادة في النقدية و ما في حكمها		290
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة	(إيضاح ج)	120
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة		410

المرجع:كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار،كلية التجارة جامعة الإسكندرية، دار نشر الثقافة،2001،ص:162

* يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي

الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي فقرة

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	ملاحظات	مبالغ
صافي الربح قبل الضرائب والبنود غير العادية		3350
يتم تسويته بـــ :		
الإهلاك		450
خسارة تحويل العملة		40
إيرادات الاستثمار		(500)
الفوائد المدينة		400
ربح التشغيل قبل التغيرات في رأس المال العامل		3740
الزيادة في أرصدة العملاء و الأرصدة المدينة الأخرى		(500)
النقص في المخزون		1050
النقص قى حسابات الدائنون		(1740)
النقدية المتولدة من التشغيل		2550
فوائد مدفوعة		(270)
ضرائب دخل مدفوعة		(900)
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية		1380
مقبوضات عن تسوية أضرار الزلازل		180
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		1560
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء الشركة التابعة (أ)، صافي النقدية المدفوعة	(إيضاح أ)	(550)
شراء أصول ثابتة	(إيضاح ب)	(350)
مقبوضات من بيع آلات		20
فوائد مقبوضة		200
توزيعات مقبوضة		200
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(480)
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		

مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال		250
مقبوضات من اقتراض طويل الأجل		250
مدفوعات عن التزامات التأجير التمويلى		(90)
توزيعات مدفوعة *		(1200)
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(790)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		290
النقدية وما في حكمه في بداية الفترة	(إيضاح ج)	120
النقدية وما في حكمه في نهاية الفترة	(إيضاح ج)	410

*يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلى

رغم أن الطريقة الغير مباشرة أكثر شيوعا في الاستخدام (نظرا لسهولتها)، إلا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكي يشجعان المؤسسات على استخدام الطريقة المباشرة،فإن هناك ميزة تتصف بها الطريقة المباشرة، وهي أنها تقدم معلومات قد تكون مفيدة في تقييم أو تخطيط مستقبلي للتدفقات النقدية [25].

إيضاحات متممة لقائمة التدفق النقدي(الطريقة المباشرة والطريقة غيرا لمباشرة):شراء شركة تابعة قامت المجموعة أثناء الفترة بشراء شركة تابعة (أ). وكانت القيمة العادلة للأصول المشتراه و الالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي :

البيان	وحدة نقدية
النقدية	40
المخزون	100
حسابات العملاء	100
الأصول الثابتة	650
الحسابات الدائنة	(100)
الديون طويلة الأجل	(200)
إجمالي سعر الشراء	590
ناقصاً : نقدية شركة (أ)	(40)
تدفق نقدي عن صافي الشراء	550

(25) طارق عبد العال حماد (2004): موسوعة المعايير المحاسبية،ج1 الدار الجامعية،القاهرة،مصر،ص:166.

الأصول الثابتة

قامت المجموعة أثناء الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية قدرها 1250 وحدة نقدية و التي قد تم اقتناء ما قيمته 900 وحدة نقدية منها عن طريقة التأجير التمويلي. بذلك تكون المدفوعات النقدية التي تمت لشراء الأصول 350 وحدة نقدية.

النقدية وما في حكمها

تتكون النقدية وما في حكمها من النقدية في الخزينة و الأرصدة النقدية في البنوك و الاستثمارات في أدوات سوق النقد. وتتضمن النقدية وما في حكمها التي تظهر في قائمة التدفق النقدي، مبالغ الميزانية التالية

السنوات	2005	2004
نقدية في الخزينة وأرصدة لدى البنوك	40	25
استثمارات قصيرة الأجل	370	135
نقدية وما في حكمها كما سبق عرضها في الميزانية	410	160
أثر التغيرات في أسعار الصرف	/	(40)
النقدية وما في حكمها المعدلة	410	120

و تتضمن النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة ودائع لدى البنوك بلغت قيمتها 100 وحدة نقدية طرف الشركة التابعة و التي لا يمكن إعادتها للشركة القابضة بسبب قيود على تحويلات العملة.

لم تقم المجموعة بسحب تسهيلات اقتراض تبلغ 2000 وحدة نقدية منها مبلغ 700 وحدة نقدية يمكن استخدامها في التوسعات المستقبلية فقط.

معلومات القطاع	قطاع أ	قطاع ب	الإجمالي
تدفقات نقدية من :	(وحدة نقدية)	(وحدة نقدية)	(وحدة نقدية)
أنشطة التشغيل	1700	(140)	1560
أنشطة الاستثمار	(640)	160	(480)
أنشطة التمويل	(570)	(220)	(790)
المجموع	490	(200)	290

طريقة العرض البديلة(الطريقة غير المباشرة)

كبديل، فإن ربح التشغيل قبل أخذ تغيرات رأس المال العامل في الحسبان يتم عرضه أحياناً وفقـاً للطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفق النقدي كما يلي :

البيان	وحدة نقدية
الإيرادات باستثناء إيرادات الاستثمار	30650
مصروفات التشغيل باستثناء الإهلاك	(26910)
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	3740

4.3. أغراض قائمة التدفقات النقدية والنسب المستخلصة من بياناتها.

إن قائمة التدفقات النقدية تعد من القوائم المالية الأساسية التي لا يمكن الاستغناء عنها فهـي تبـين قدرة المؤسسة على توليد النقدية ومدى قدرتها على مواجهة الالتزامات دون اللجوء إلـى الـديون كما توفر معلومات عن التغير في المركز المالي، أما استخدام النسب يمكن المؤسسة مـن أخـذ قرارت من خلال لوحة تحكم تعتمد على النشطة التشغيلية .

1.4.3.أغراض قائمة التدفقات النقدية

وفقا لما جاء في الرأي الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) تحت القائمة الأغراض التالية :

• -توضح قيمة الموارد المالية التي تمكنت الشركة من توفيرها من أنشطتها التشـغيلية خـلال الفترة المحاسبية، كما تلخص الأنشطة التمويلية والاستثمارية النقدية التي تمارسها هـذه الشـركة خلال نفس الفترة.

, - توفر القائمة معلومات مكملة للإفصاح عن التغيرات الحادثة في المركز المالي خلال الفتـرة المحاسبية، فيما يتعلق بمجالات الإفصاح عن الجوانب النقدية التي لم يتيسر توفيرها فـي قـائمتي الدخل والميزانية.

f - إمكانية التنبؤ بقدرة المشروع على توليد التدفقات النقدية المستقبلية التي تساعد فـي إعـداد الموازنة التقديرية، وإمكانية التخطيط لأعمال التوسعة والتجديدات المطلوبة تبعا لتـدفقات النقديـة المتوقعة.

„ - إمكانية التعرف على قدرة المشروع على تسديد الالتزامات وفوائد الديون من موارد ذاتية دون اللجوء إلى مزيد من الإقراض.

… - إمكانية التحقق من قدرة المشروع على دفع توزيعات الأرباح لحملة الأسهم.

† - توضيح أسباب الفروق بين صافي الدخل المحتسب على أساس الاستحقاق، وصافي التدفقات النقدية التشغيلية الناتجة عن إتباع الأساس النقدي.

‡ - معرفة مقدار النقدية المستخدمة في العمليات الاستثمارية والتمويلية.

ˆ - تقييم ربحية المؤسسة وجود الأرباح بصفة أن المعلومات التي تعكسها قائمة التدفقات النقدية أكثر مصداقية من المعلومات التي تعكسها قائمة الدخل.

‰- تقيم كل من المرونة المالية ودرجة السيولة، ومدى قدرة الشركة على تغيير أنماط تدفقاتها النقدية وفقا للظروف الطارئة أو غير المتوقعة التي يمكن أن تواجهها في المستقبل.

Š- تهدف بشكل عام إلى قياس القدرة على توليد التدفقات النقدية الكافية لتلبية الاحتياجات الأساسية المحددة ضمن رؤيا وإستراتيجية الشركة.

2.4.3.النسب المستخدمة في تحليل قائمة التدفقات النقدية

يمكن استخدام النسب التالية التي تعتمد على التدفقات النقديةالتشغيلية[26]

1-نسبة كفاية التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية

$$\frac{\text{التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}}$$

وتمثل الاحتياجات النقدية الأساسية في الأمور الآتية

* - التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية

* - مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد والأقساط المستحقة خلال العام

* - النفقات الرأسمالية اللازمة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية

* - المدفوعات اللازمة لتسيد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين.

وتقيس هذه النسبة مدى القدرة على تلبية هذه الاحتياجات وما توفره منها.

(26) محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سابق، ص :268-269 .

2-مؤشر النقدية التشغيلية

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{صافي الدخل}}$$

ويفيد هذا المؤشر في بيان نسبة الأرباح النقدية من أصل صافي الأرباح السنوية المحتسبة على أساس الاستحقاق. وكلما ارتفعت هذه النسبة تزيد مصداقية بيانات قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق والعكس بالعكس.

3-العائد على موجودات من التدفق النقدي التشغيلي

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{مجموع الموجودات}}$$

وتبين هذه النسبة مدى قدرة الموجودات على توليد التدفق النقدي التشغيلي

4- العائد على المبيعات من التدفق النقدي التشغيلي

$$\frac{\text{التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{صافي المبيعات}}$$

وتوضح هذه النسبة مدى كفاءة سياسات الإتمان التي تتبعها المؤسسة في تحصيل النقدية.

5- نسبة تغطية فوائد الديون

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{فوائد الديون}}$$

وتوضح هذه النسبة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لفوائد الديون التي تترتيب على المؤسسة

6- نسبة تغطية التوزيعات

$$\frac{\text{التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية}}{\text{تغطية التوزيعات}}$$

وتوضح هذه النسبة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لتوزيعات الأرباح النقدية على حملة الأسهم.

ولعل من ابرز ما يستفاد من القائمة توضيحها لمعلومات مفيدة عن عمليات التمويل والاستثمار،وبيان أسباب الاقتراض ومجالات استخدام الأموال المقترضة وكيفية تمويل التوسعات في المعدات والمباني، وكيفية تمويل الزيادة في رأس المال العامل، ومدى قدرة الشركة على الاستمرار في توزيع الأرباح على المساهمين.

كما يمكن استخدام النسب التالية التي تعتمد على مقارنة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي(27).

1-معدل تغطية ديون قصيرة الأجل:

صافي التدفقات النقدية من العمليات
____
متوسط الديون قصيرة الأجل

يبين قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وكلما زاد هذا المعدل قل إحتمال تعرض الشركة لمشكلة السيولة

2-معدل المرونة المالية:

صافي التدفقات النقدية من العمليات
____
متوسط الديون الإجمالية

يبين هذا المعدل قدرة المؤسسة على سداد التزاماتهامن صافي التدفقات النقدية دون الحاجة الى تصفية أوبيع الأصول المستخدمة، وكلما زاد هذا المعدل كان هناك احتمال أقل أن تتعرض المؤسسة لصعوبة في الوفاءبإلتزاماتها عند استحقاقها.وبتالي يقدم هذا المؤشر مدى القدرة على تسديد التزامات بإستمرارإذا كانت المصادر الخارجية للأموال محدودة أو عالية التكلفة.

3-التدفقات النقدية الحرة:وتمثل مقدار النقدية القابلة لإنفاق على استثمارات جديدة، سداد ديون،شراء اسهم الخزانة، أوزيادة درجة السيولة، هذا المقياس يبين مدى المرونة المالية وقدرة المؤسسة على سداد التوزيعات دون الرجوع الى مصادر خارجية،كما يبين قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بمستوى انفاقها الراسمالي،كما يبين مدى النقدية التي يمكن استخدامها في الاستثمارات الاضافية

صافي النقدية الحرة = صافي التدفقات النقدية – (الانفاق الرأسمالي+ التوزيعات)

---
(27) كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص: 182-183.

خلاصة:

تمثل قائمة التدفقات النقدية إضافة هامة إلى القوائم المالية الإلزامية لأنها تبين مقدرة المؤسسة على توليد النقدية، ومدى مرونتها المالية، ومقدار ما لديها من نقدية حـــــرة تمكنها من التوســــع وسداد القروض.

فائدة قائمة التدفقات النقدية لمستخدمى القوائم المالية تفوق بكثير الفائدة التـــي كانـــت تعود على مستخدمي القوائم المالية من قائمة مصادر الأموال واستخداماتها حيث أن الأخيرة كانت تبين التغيرات في رأس المال العامل، ومن ضمن ما يشمله رأس المال العام حسابات المدينين وقد يكون جزءا كبيرا من هذه الحسابات غير قابل للتحصيل، ولم تقم المؤسسة بعمل مخصصات كافية لهذه الديون، كما تتضمن بنود رأس المال العامل بنـــد المخزون، وقد يكون جزءا كبيرا منه كاســـدا أو راكدا أو حتى تالفا مع عدم قيام المؤسسة بعمل المخصصات اللازمة.

أضف إلى ما تقدم أن تبويب التدفقات النقدية تحت ثلاثة أنشطة يتيح لمستخدمي القوائـــــم الماليـــة التعرف على صافى التدفقات النقدية الناتجة من كل نشاط على حده بصورة مستـــقلة، خاصة وأن الكثير من مستخدمي القوائم المالية يهتمون بصفة خاصة بالتدفقات النقدية مـــن أنشطة التشغيل، بل أن البعض يعتقد أن النجاح هو تدفقات نقدية موجبـــة من أنشطة التشغيل.

أن تحليل قائمة التدفقات النقدية يتيح الحصول على مؤشرات هامة لمستخدمي القوائم المالية مثل عائد التدفق النقدي، والتدفق النقدي إلى المبيعات، والتدفق النقدي الحر.

الربط بين المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل والمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقديــــة يوفر وسيلة مراجعة انتقاديه إضافية - بجانب أساليب ووسائل المراجعة الأخرى - تبين المجالات والنقاط التي تحتاج للتقصي والتحليل للتحقق من انتظام الحسابات.

إن اعتماد مستخدمي القوائم المالية على مؤشرات كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية أفضل من الاعتماد على مؤشرات قائمة الدخل فقط خاصة عند اتخاذ قرار يتعلق بالتعامل في سوق الأوراق المالية، فمن المسلم به أن أي منظمة أعمال يجب أن تحقق هدفا الربحية والسيولة، ونقصد بهدف الربحية القدرة الكسبية لمنظمة الأعمال وفقا لما يتبين من قائمة الدخل، ونقصد بالسيولة أن يكون لدى منظمة الأعمال النقدية اللازمة لسداد الالتزامات عند حلول ميعاد استحقاقها وفقا لمــــــا يتبين من قائمة التدفقات النقدية، يجب الوفاء بكلا الهدفين إذا كان لمنظمة لأعمال أن تستمــــــر في نشاطها وتكون ناجحة.

الفصل الرابع

دراسة حالة
شركة رويال مونديال

الفصل الرابع دراسة حالة شركة رويال مونديال

تمهيد: إن الجانب النظري الذي تم التعرض له سابقا لابد من إعطائه بعدا أخر من خــلال دراســة الحالة خاصة ونحن نعلم بأن البيانات المقدمة تم إعدادها في ظل النظام المحاسبي القديم أما البيانـــات المرجو الوصول إليها فهي تتماشي مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافــق مــع المعـــايير المحاسبية الدولية ، مما يضطرنا إلى إعادة صياغة القوائم المالية خاصة جدول حسابات النتائج إلا أنه لا يعد هذا كافيا، بل لابد من الاستعانة بالوثائق الأخرى كالفواتير والمعلومات المقدمة مــن طــرف الإدارة، كما أنه من المعلوم أن أخر أجل لتسليم الميزانيات هو 03/31 /.. من كل سنة لهذا اعتمدت في الدراسة على سنة 2007 وسنة 2006 كسنة مقارنة.

1.4. ماهية المؤسسة.

تم اختيار هذه المؤسسة كدراسة حالة نظرا لخصائص معينة من بينها أن المؤسسة صناعية ،اغلب مبيعاتها نقدا، كما أنها تستورد المواد الأولية من خارج الوطن وبتالي هي معرضة لخسارة الصرف

1.1.4. تعريف المؤسسة وبطاقتها الفنية:

شركة رويال مونديال هي مؤسسة متعددة الخدمات للصناعات البلاســتيكية وذلــك بإنتــاج الأكياس البلاستكية المنسوجة من الشرائط البلاستكية التي تعدها الشركة وكذا صناعة بعــض أنــواع الأثاث البلاستيكي بالتحويل كالخزائن البلاستيكية والمطابخ والحمامات وغيرها.

تعد شركة رويال مونديال شركة ذات مسؤولية محــدودة (SARL) أسســت ســنة 1999 برأسمال اجتماعي حسب التصريح الذي صرح به صاحب الشركة والمقر ومن السجال التجاري بـــ: 500000.00دج، تنتمي إلى قطاع الصناعات الخفيفة، يقدر عدد عمالها حاليا حوالي 67عامل، تقــع المنطقة الصناعية بكونين بمدينة الوادي.

- اسم مسيرها: باهي جمال، ورقم سجلها التجاري: 0542291B00.
- نوع النشاط: صناعة أدوات من البلاستيك مرموز له بالرمز 11305.
- عنوان موقعها على الانترنت: http//:www.bahi.com
- بريدها الإلكتروني: rms-bahi@rms- bahi.com

إذن فهي شركة تجارية ذات مسؤولية محدودة SARL.

2.1.4. نشأة وتطور الشركة:

نشأة شركة رويال مونديال في شهر ديسمبر 1999 بالوادي على مساحة تقدر بـ 2000م²، لها فرع في الوادي وآخر في عنابة ومقرها الرئيسي في الوادي، فمنذ إنشائها عملت على تحقيق أهدافها المسطرة وذلك باستثمار في المجال الذي أعطت له الأولوية ألا وهو صناعة الأكياس، وفي آخر سنة 2000 قامت بتوسيع نشاطها وذلك بإضافة وحدة الأثاث المنزلي PVC(polyvonil.clori LE).

وفي مارس 2001 قامت الشركة بتحديث وإضافة بعض آلات وحدة الأكياس المنسوجة لرفع طاقتها الإنتاجية، كما قامت بإضافة آلات جديدة لوحدة صناعة الأثاث المنزلي PVC.

وفي أواخر نفس السنة ومنتصف سنة 2002 قامت ببعض التوسعات لتصل مساحتها 700م² حيث أضافت ورشة تكميلية لصناعة الأثاث وورشة ميكانيكية لمراقبة وصيانة آلت المؤسسة.

كما قامت كذلك بتصميم ونشر موقع انترنيت يهدف إلى التعريف بالشركة ومنتجاتها ويسمح للزبائن بالاتصال بها عن طريق البريد الإلكتروني، وفي سنة 2003 انتقلت إدارة المؤسسة إلى مقرها الجديد المجهز بشبكة اتصال داخلية باستعمال الإعلام الآلي تربط بين مختلف المصالح في الشركة تسهل مرور المعلومات بينها.

3.1.4. أهداف المؤسسة وغاياتها:

قبل التعرف على أهداف الشركة لابد من تجسيد الغايات التي تأسست من أجلها والتي هي كما يلي:

1- غاياتها:

- تلبية احتياجات السوق المحلي في مجال الأكياس البلاستيكية المنسوجة والمطابخ والحمامات والأثاث المنزلي بمادة PVC.
- تطوير قدرتها وإمكانياتها باستمرار، توسيع الأسواق الداخلية والخارجية من أجل تعزيز مكانتها في السوق، ومواكبة التطورات الخارجية.

2- أهدافها:

أما الأهداف فهي كما يلي:

- تحقيق أوسع رقعة تجارية.
- تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف.
- الحفاظ على إبقاء نشاط الشركة برفع مستوى المردودية.
- توفير أكبر عدد ممكن من وسائل الإنتاج.

- تحقيق أكبر حصة سوقية لمنتجاتها.
- المساهمة في القضاء على البطالة من خلال تشغيل نسبة من اليد العاملة.
- تكوين وتدريب العمال وتلقيهم خبرات ومهارات جديدة.
- تحفيز الأفراد بوضع سياسة في مجال الاتصال، تدبير الأداء، والحوار.
- التعبئة نحو مسار ثقافة الشركة بنشر فكرة توحيد السلوك والالتزام.
- السعي إلى رفع رقم الأعمال وذلك بالاستغلال الأمثل لكل عوامل الإنتاج.
- المساهمة في الأعمال الخيرية.
- العمل على جلب الآلات المتطورة والنماذج الراقية من منتج PVC.
- استخدام أحسن تقنيات التسيير للحفاظ على استمرارية الشركة.

شكل رقم :4-1 يبين شعار المؤسسة محل دراسة

Royale Mondiale® RMS-BAHI Ltd.



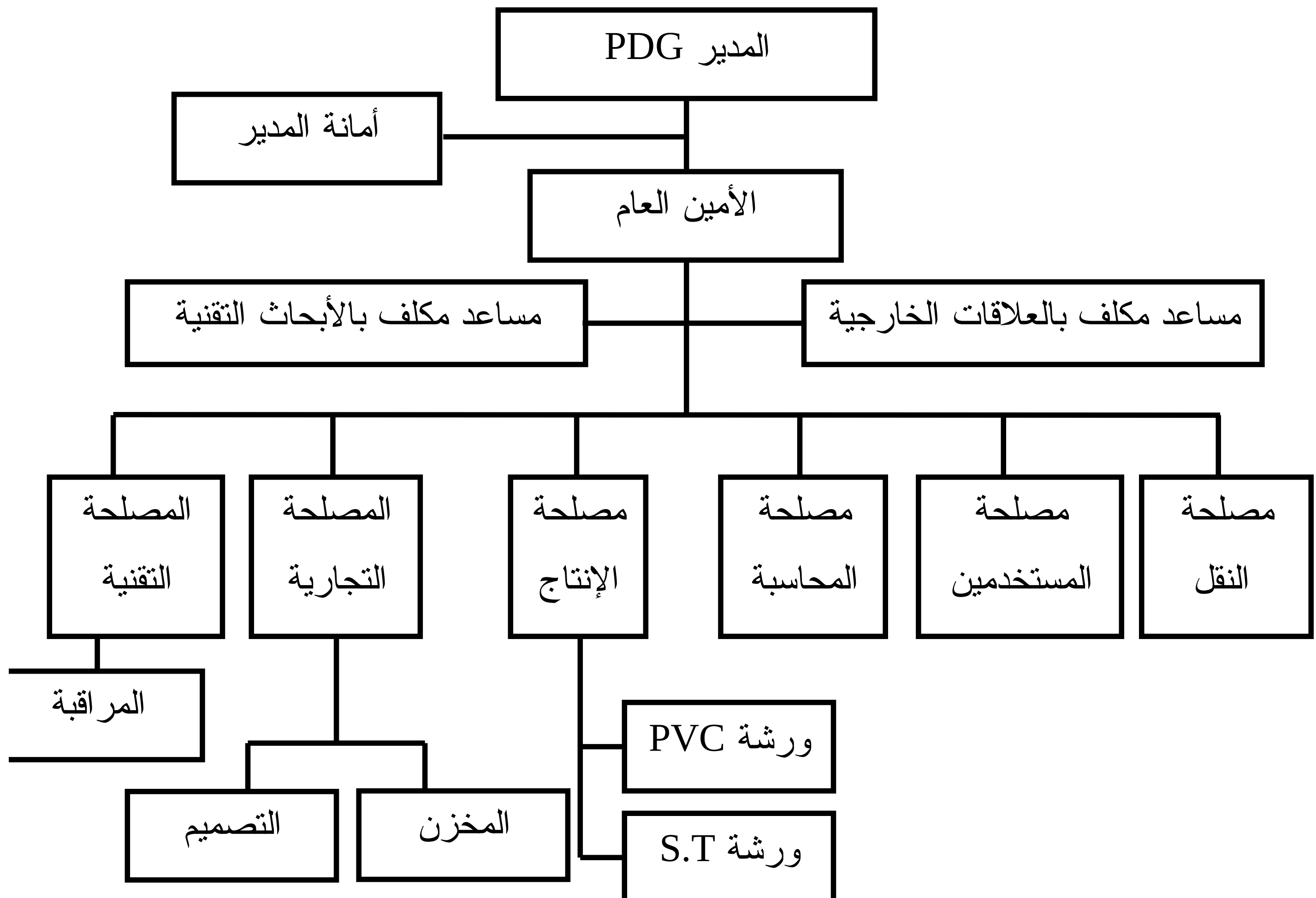
4.1.4. الهيكل التنظيمي للشركة:

تم اعتماد هذا الهيكل التنظيمي سنة 2003 لأن المؤسسة كانت تعاني من سوء تسيير المعلومات الإدارية لأن الهياكل التنظيمية السابقة غير فعالة.

1.4.1.4 شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة روايال مونديال من ستة مصالح ذات طابع عملي ومن ورشتين، ورشة خاصة بمنتوج الأثاث المنزلي وورشة خاصة بنسيج الأكياس كما أن للإدارة أمانة عامة ومساعدة مكلفة بالأبحاث وأمين عام ومساعد مكلف بالعلاقات الخارجية كما هو موضح في الهيكل الموالي:

شكل رقم: 4-2 يوضح الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: إدارة المؤسسة

2.4.1.4. وظائف مصالح الشركة:

1- المدير العام: يشرف على جميع التعاملات الداخلية والخارجية كما يشرف على السير الحسن في جميع نشاطات المؤسسة وله الصلاحيات في اتخاذ القرارات والتدخل في أعمال بقية الأفــراد في المؤسسة.

2- أمانة المدير: تتكلف بــ:

- استقبال البريد الوارد للمؤسسة.
- استقبال المكالمات الداخلية والخارجية.
- مساعدة المدير العام في مهامه.
- متابعة السير الحسن للنشاط في غياب المدير العام.

3- مســـاعد مكلـــف بالعلاقـــات الخارجيـــة: ويقـــوم بمســـاعدة المـــدير بالإشـــراف على التعاملات الخارجية ومتابعتها.

4- مساعدة مكلف بالأبحاث التقنية: يتكلف بإدخال المعلومات في برنامج الإعلام الآلي لتحليلها واستغلالها في الدراسات والتخطيط وكذلك بمتابعة الإنتاج.

5- الأمين العام: وهو بمثابة حلقة وصل بين المدير العام ومختلف المصالح داخل المؤسسة.

6- مصلحة المحاسبة: تتكلف بــ:

- إعداد المزانيات.
- تطبيق السياسات المالية للمؤسسة.
- تنظيم وترتيب وحفظ مختلف الوثائق المحاسبية (الفواتير، وصول استسلام...).

7- مصلحة النقل: وتتكلف بنقل السلع والمنتجات وتوفير وسائل نقل العمال.

8- مصلحة المستخدمين: وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال طلبات العمل والرد عليها.
- متابعة حضور وغياب العمال.
- الإشراف على منح العطل السنوية للعمال.
- متابعة التربصات التكوينية للعمال بحيث تكون فترة التربص بالنســبة إلــى نشــاط الأكيــاس المنسوجة من 15 إلى 60 يوما أما فيما يخص (PVC) فهي لمدة شهر.
- استقبال طلبات العمال من حيث التسبيقات والعطل.

9- مصلحة الإنتاج: وتظم ورشتين، ورشة الأكياس المنسوجة، وورشـــة PVC وتتكلــف هــذه المصلحة بالإشراف على عمليات الإنتاج ومتابعة السير الحسن للعمال.

10- المصلحة التجارية: وتقوم بعرض وبيع وتسويق منتجات المؤسسة كما تقوم بالإشراف على عمليات التموين والشراء وتتكفل أيضا بتخزين المنتجات والمواد الأولية واستقبال طلبات زبـــائن الأثاث المنزلي وتصميمها بحيث تلبي رغباتهم.

11- المصلحة التقنية: وتتكفل بـــ:

- القيام بتصليح مناطق الخلل الموجود داخل ورشة الإنتاج وخارجها.
- الصيانة والمتابعة الدولية لمختلف الآلات الإنتاجية.
- القيام بتركيب مختلف التجهيزات الكهربائية.

2.4. الدراسة المحاسبية للمؤسسة :

بإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (الفواتير،اليوميات، ميـــزان المراجعـــة، ميزانية ختامية، جدول حسابات النتائج....) قمت بتعديل جدول حسابت النتائج (قائمة الدخل) لكي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار المحاسبي الـــدولي الأول والســـابع (وعلـــى الرغم من أن المعايير الدولية لم تقدم شكلا محددا إلا أنها قدمت نموذج كإقتراح للقوائم علـــى أن لايعد هذا الإقتراح كجزء من المعيار) وقد قمت بتعديل جدول حسابات النتائج على شكل قائمـــة دخل بنوعيه حسب الوضيفة وحسب النوعية وأبقيت على الميزانية الختامية لأنه يمكن اســـتخدام مخرجاتها في اعداد قائمة التدفقات النقدية، إلا أنه قمت بإعداد الميزانيات المقارنـــة لأن طبيعـــة الدراسة تتطلب المقارنة بين سنتين فعند دراسة التغير في حساب العملاء نستعمل رصيد العملاء في بداية المدة ونهاية المدة أما نهاية المدة فإنه يستخرج من الميزانية الختامية لسنة 2007 امـــا بداية المدة فإنه يستخرج من الميزانية الختامية لسنة 2006.

وقد تم إعتماد الميزانية الختامية لسنة 2006 بلإعتماد على الملحق رقم01 صفحة145.

أما الميزانية الختامية لسنة 2007 بلإعتماد على الملحق رقم02 صفحة146.

أما جدول حسابات النتائج المقارن لسنة2007/2006 بلإعتماد على الملحق رقم03 صفحة 147.

والملحق رقم 04 صفحة 148

1.2.4.إعداد الميزانية الختامية:من خلال الميزانيات الختامية والتي تمت ترجمتهاإلى اللغة العربية

الميزانية الختامية في 31/12/2006

الوحدة دينار جزائري

ر.ح	الأصول	مبلغ اجمالي	اهتلاكات ومؤنات	القبمة الصافية	رح	الخصوم	المبلغ
	الإستثمارات					الأموال الخاصة	
20	مصاريف اعدادية	828615	331445	497170	10	رأس مال الشركة	55000000
21	قيم معنوية	/	/	/	11	أموال شخصية	/
22	اراضي	990000	/	990000	12	علاوات مساهمة	/
24	تجهيزات انتاج	65042709	20682247	44360462	13	الاحتياطات	/
25	تجهيزات اجتماعية	/	/	/	15	فرق إعادة التقييم	/
28	استثمارات قيد التنفيذ	/	/	/	16	الاموال الخاصة أ	/
	المجموع	66861324	21013692	45847632	18	نتائج رهن الت	-1333321
	المخزونات				19	مؤونة خسائر وت	/
30	البضائع	9401643	/	9401643		المجموع	53666679
31	المواد واللوازم	10185113	/	10185113		الديون	
33	منتجات نصف مصنعة	3133881	/	3133881	52	دائنو الإستثمار	21012960
34	منتجات قيد التصنيع	/	/	/	53	دائنو المخزون	9363553
35	منتجات تامة الصنع	16452875	/	16452875	54	ديون الغير	
36	فضلات ومهملات	/	/	/	55	ديون الشركاء	68192221
37	مخزونات لدى الغير	/	/	/	56	ديون الاسنغلال	29259575
	المجموع	39173511	/	39173511	57	ديون تجارية	/
	المدينون				58	ديون مالية	/
42	مدبنوا الاستثمارات	/	/	/	50	حسابات اصول د	/
43	مدينوا المخزون	2027587	/	2027587		المجموع	127828309
44	مدينوا شركاء وش ش	/	/	/			
45	تسبيقات للغير	/	/	/			
46	تسبيقات الاستغلال	56481513	/	56481513			
47	مدينوا عملاء	23601743	/	23601743		نتيجة السنة أرباح	2513544
48	نقديات	12729531	/	12729531			
40	حسابت الحصوم المدينة	4147015	/	4147015			
	المجموع	98987389	/	98987389			
	نتيجة السنة المالية - خ						
	المجموع العام	205022224	21013692	184008532		المجموع العام	184008532

الميزانية الختامية في 31/12/2007

الوحدة دينار جزائري

ر.ح	الأصول	مبلغ اجمالي	اهتلاكات ومؤونات	القبمة الصافية	رح	الخصوم	المبلغ
	الاستثمارات					الأموال الخاصة	
20	مصاريف إعدادية	828615	497168	331447	10	رأس مال الشركة	55000000
21	قيم معنوية	/	/	/	11	أموال شخصية	/
22	أراضي	990000	/	990000	12	علاوات مساهمة	/
24	تجهيزات إنتاج	65042709	24340537	40702172	13	الاحتياطات	295055
25	تجهيزات اجتماعية	/	/	/	15	فرق إعادة التقييم	/
28	استثمارات ق تنفيذ	/	/	/	16	الأموال الخاصة أ	/
	المجموع	66861324	24837705	42023619	18	نتائج رهن تخص	885168
	المخزونات				19	مؤونة خسائر وت	/
30	البضائع	14301121	/	14301121		المجموع	56180223
31	المواد واللوازم	13347713	/	13347713		الديون	
33	منتجات نصف م	1906816	/	1906816	52	دائنو الاستثمار	21012958
34	منتجات ق التصنيع	/	/	/	53	دائنو المخزون	12542989
35	منتجات تامة صنع	18114753	/	18114753	54	ديون الغير	/
36	فضلات ومهملات	/	/	/	55	ديون الشركاء	68166798
37	مخزونات لدى الغ	/	/	/	56	ديون الاستغلال	38474
	المجموع	47670403	/	47670403	57	ديون تجارية	27773645
	المدينون				58	ديون مالية	/
42	مدبنوا استثمارات	/	/	/	50	حسابات أصول د	/
43	مدينوا المخزون	2027587	/	2027587		المجموع	129534864
44	مدينوا ش وش ش	/	/	/			
45	تسبيقات للغير	/	/	/			
46	تسبيقات الاستغلال	55020933	/	55020933			
47	مدينوا عملاء	30584609	/	30584609		نتيجة سنة مالية أ	2070099
48	نقديات	6209388	/	6209388			
40	حسابت الحصوم م	4248647	/	4248647			
	المجموع	98091164	/	98091164			
	نتيجة سنة مالية خ.						
	المجموع العام	212622891	24837705	187785186		المجموع العام	187785186

الميزانية الختامية المقارنة

ر ح	الأصول	2006 المبلغ الصافي	2007 المبلغ الصافي
	الإستثمارات		
20	مصاريف اعدادية	497170	331447
21	قيم معنوية	/	/
22	اراضي	990000	990000
24	تجهيزات انتاج	44360462	40702172
25	تجهيزات اجتماعية	/	/
28	استثمارات قيد التنفيذ	/	/
	المجموع	45847632	42023619
	المخزونات		
30	البضائع	9401643	14301121
31	المواد واللوازم	10185113	13347713
33	منتجات نصف مصنعة	3133881	1906816
34	منتجات قيد التصنيع	/	/
35	منتجات تامة الصنع	16452875	18114753
36	فضلات ومهملات	/	/
37	مخزونات لدى الغير	/	/
	المجموع	39173511	47670403
	المدينون		
42	مدينوا الاستثمارات	/	/
43	مدينوا المخزون	2027587	2027587
44	مدينوا شركاء وش ش	/	/
45	تسبيقات للغير	/	/
46	تسبيقات الاستغلال	56481513	55020933
47	مدينوا عملاء	23601743	30584609
48	نقديات	12729531	6209388
40	حسابت الخصوم المدينة	4147015	4248647
	المجموع	98987389	98091164
	نتيجة السنة المالية		
		184008532	187785186

ر ح	الخصوم	2006 المبالغ	2007 المبالغ
	الأموال الخاصة		
10	رأس مال الشركة	55000000	55000000
11	أموال شخصية	/	/
12	علاوات مساهمة	/	/
13	الاحتياطات	/	295055
15	فرق إعادة التقييم	/	/
16	الاموال خاصة اخرى	/	/
18	نتائج رهن التخصيص	1333321-	885168
19	مؤونة خسائر وتكاليف	/	/
	المجموع	53666679	56180223
	الديون		
52	دانو افستثمار	21012960	21012958
53	دائنو المخزون	9363553	12542989
54	ديون الغير	/	/
55	ديون الشركاء	68192221	68166798
56	ديون الاستغلال	29259575	38474
57	ديون تجارية	/	27773645
58	ديون مالية	/	/
50	حسابات الصول الدائنة	/	/
	المجموع	127828309	129534864
	نتيجة السنة المالية - أرباح	2513544	2070099
	المجموع العام	184008532	187785186

جدول حسابات النتائج المقارن

ر.ح	البيان	سنة 2006		سنة 2007	
		مدين	دائن	مدين	مدين
70	مبيعات سلع		/		/
60	بضاعة مستهلكة	/		/	
80	هامش إجمالي		/		/
80	هامش إجمالي		/		/
71	إنتاج مباع		43399463		36693368
72	إنتاج مخزن		2480816		1054048
73	إنتاج المؤسسة لذاتها		/		/
74	أداء خدمات		/		/
75	تحويل تكاليف الإنتاج		/		/
61	مواد ولوازم مستهلكة	27184067		19515887	
62	خدمات	1496224		3496503	
81	قيمة مضافة		17199988		14735026
81	قيمة مضافة		17199988		14735026
77	إيرادات متنوعة		/		/
78	تحويل تكاليف الاستغلال		/		/
63	أجور عمال	8877948		8733335	
64	ضرائب ورسوم	44092		25095	
65	مصاريف مالية	51280		37224	
66	مصاريف متنوعة	438651		137129	
68	حصص اهلاكات	3658290		3658290	
83	نتيجة الاستغلال		4129727		2143953
79	إيرادات خارج الاستغلال		77237		162760
69	تكاليف خارج استغلال	1693420		236614	
84	نتيجة خارج استغلال	1616183		73854	
83	نتيجة استغلال		4129727		2143953
84	نتيجة خارج الاستغلال	1616183		73854	
880	نتيجة إجمالية		2513544		2070099
889	ضريبة على إرباح شركات	/		517525	
88	نتيجة صافية		2513544		1552574

ملاحظة:1- لم توزع المؤسسة أرباح سنة 2006 لأنها قامت بتغطية خسائر سنة 2005.

2- من أجل إعداد قائمة الدخل تم تعديل الأعباء من أعباء حسب النظام المحاسبي القديم PCN (المخطط المحاسبي الوطني) إلى أعباء حسب وظيفتها وذلك باعتماد على الوثائق المحاسبية وميزان المراجعة بالإضافة إلى المساعدات المقدمة من طرف الإدارة

كيفية تحويل الأعباء من أعباء حسب PCN إلى أعباء حسب وظيفتها سنة 2006 الوحدة دينار جزائري

البيان	المبالغ	مصاريف التوزيع	مصاريف ادارية	مصاريف تشغيل أخرى
أجور عمال	8877948	2219487	4438974	2219487
ضرائب ورسوم	44092	11023	19400	13669
مصاريف متنوعة	438651	175460	153528	109663
حصص اهلاكات	3658290	1097487	1243819	1316984
تكاليف خارج استغلال	1693420	372552	474158	846710
المجموع	14712401	3876010	6329879	4506513

من اعداد الطالب من خلال وثائق المؤسسة

كيفية تحويل الأعباء من أعباء حسب PCN إلى أعباء حسب وظيفتها سنة 2007

الوحدة دينار جزائري

البيان	المبالغ	مصاريف التوزيع	مصاريف ادارية	مصاريف تشغيل أخرى
أجور عمال	8733335	2183334	4366668	2183334
ضرائب ورسوم	25095	6274	11042	7779
مصاريف متنوعة	137129	54852	47995	34282
حصص اهلاكات	3658290	1097487	1243819	1316984
تكاليف خارج استغلال	236614	52055	66252	118307
المجموع	12790463	3394001	5735775	3660687

من اعداد الطالب من خلال وثائق المؤسسة

2.2.4. إعداد قائمة الدخل :لقد نص المعيار المحاسبي الدولي الأول على إجبارية أن تتضمن قائمة الدخل العناصر التالية كحد أدنى :

- الإيرادات
- تكلفة التمويل
- نصيب المؤسسة في الأرباح وخسائر شركات شقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.
- الضرائب الدخلية (ضرائب على أرباح الشركات)
- أي قيمة تمثل إجمالي

* -الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن توقف نشاط معين.
* - الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع لأصول أو عن استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة.

- الربح أو الخسارة.

كما يتم الإفصاح عن البنود التالية في صلب قائمة الدخل كتبويب لأرباح أو خسارة الفترة

*- نصيب الأقلية.

*- نصيب مساهمي الشركة الأم.

كما لايتم عرض أي بند من بنود الإيرادات والمصروفات الغير عادية سواء في صلب قائمة الدخل أو ضمن الإيضاحات[1].

يتم تبويب المصروفات تفصيليا وذلك لإلقاء الضوء عل الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث الدورية وإمكانية تحقق أرباح أو خسائر ومدى توقع ذلك.

هناك بعض الحالات تستوجب عرض بنود الإيرادات والمصروفات بصفة مستقلة :

أ- تخفيض المخزون بصافي القيمة الإستردادية أو تخفيض الأصول الثابتة الى قيمتها القابلة للإسترداد وكذلك في حالة رد ذلك التخفيض

ب- إعادة هيكلة الأنشطة أورد أي من المخصصات التي تتعلق بها

ت- استبعاد أصول ثابتة

ث- استبعاد استثمار

ج-توقف نشاط

ح-تسوية نزاعات

خ-رد مخصصات أخرى.

---

(1) معايير المحاسبة المصرية، مرجع سابق، ص: 60

على المؤسسة أن تعرض تحليلا لمصروفاتها باستخدام تبويبا يعتمد إما على طبيعة المصــروفات أو على وظيفتها داخل المؤسسة بالطريقة التي توفر معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة.

مع مراعاة النصوص السابقة تم إعداد قائمة الدخل من معطيات النظام القديم.

قائمة الدخل حسب الوظيفة في 2007/12/31 **الوحدة بالدينار**

البيان	2006	2007
المبيعات أو الإيرادات	43399463	36693368
تكلفة المبيعات	28680291	23012390
مجمل الربح	14719172	13680978
إيرادات تشغيل أخرى	2558053	1216808
مصاريف التوزيع	3876010	3394001
مصاريف إدارية	6329879	5735775
مصاريف تشغيل أخرى	4506513	3660687
الأرباح الناتجة عن التشغيل	2564824	2107323
مصاريف تمويلية	51280	37224
إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة	/	/
الأرباح قبل الضرائب	2513544	2070099
ضريبة الدخل	/	517525
ربح الفترة	2513544	1552574
يخصم منها:	/	/
أصحاب حقوق ملكية الشركة الأم		
حقوق الأقلية		

كما يمكن حساب قائمة الدخل حسب نوعية المصاريف

قائمة الدخل حسب النوعية في 2007/12/31 الوحدة دينار جزائري

البيـــــــــــان	ملاحظات	سنة 2006	سنة 2007
رقم الاعمال		43399463	36693368
تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها		2480816	1054048
الإنتاج المثبت		0	0
إعانات الاستغلال		0	0
انتاج السنة المالية	1	45880279	37747416
المشتريات المستهلكة		27184067	19515887
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		1496224	3496503
استهلاك السنة المالية	2	28680291	23012390
قيمة الاستغلال المضافة	(2)-(1)	17199988	14735026
أعباء عاملين		8877948	8733335
الضرائب والرسوم والمصاريف الشبه ضريبية		44092	25095
الفائض الاجمالي عن الاستغلال	4	8277948	5976596
المنتجات الاستغلال الأخرى		0	0
الأعباء الاستغلال الأخرى		51280	37224
المخصصات والاهتلاكات		3658290	3658290
استئناف عن خسائر القيمة		0	0
نتيجة الاستغلال	5	4568378	2281082
المنتجات المالية		0	0
الاعباء المالية		438651	137129
النتيجة المالية	6	438651	137129
النتيجة العادية قبل الضرائب	6+5	4129727	2143953
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		0	517525
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية		0	0
مجموع منتجات أنشطة عادية		0	0
مجموع أعباء أنشطة عادية		0	0
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	8	4129727	1626428
النتيجة الغير عادية	9	-1616183	-73854
النتيجة الصافية للسنة المالية	10	2513544	1552574
النتيجة الصافية للمجمع	11	2513544	1552574
منها حصة الأقلية		0	0
حصة المجمع		2513544	1552574

ملاحظات:

تم حساب قائمة الدخل حسب نوعية المصروف من خلال جدول حسابات النتائج المقدم من طرف المؤسسة وتم تعديله لكي يتلائم مع النظام المحاسبي الجديد.

1- إن طبيعة المؤسسة هي شركة ذات مسؤولية محدودة وبتالي فهي ليست شركة مساهمة، ورأسمالها عبارة عن مجموعة من الحصص وليست أسهم ، ولهذا لانجد حقوق الأقلية والمقصود بحصة المجمع حصة المؤسسة.

2- نتيجة الاستغلال حسب النظام القديم لاتساوي نتيجة الاستغلال حسب النظام الجديد ذلك أن نتيجة الاستغلال حسب النظام القديم تشمل المصاريف المالية وفي النظام الجديد يتم استبعادها. من أجل حساب النتيجة المالية.

3- النتيجة الغير عادية(خارج الاستغلال) وهي تمثل صافي الايرادات الغير عادية والتكاليف الغير عادية.

4- النتيجة الغير عادية هي سالبة نظرا لن التكاليف الغير عادية أكبر من المنتوجات الغير عادية .

5- أعباء الاستغلال الأخرى لتشمل المصاريف المالية.

6- الفائض الاجمالي عن الاستغلال يمثل قيمة الاستغلال المضافة يستبعد منها مصاريف العاملين والضرائب والرسوم والمصاريف شبه الضريبية مثل الضمان الاجتماعي.

7- على الرغم من اختلاف الطريقة في حساب قائمة الدخل إلا أن النتيجة نفسها في الحالتين ولكل طريقة وضيفتها في التحليل.

8- المشتريات المستهلكة هو حساب الاستهلاكات.

9- حسب هذا النظام المحاسبي الضرائب على أرباح الشركات تفرض فقط على النشاط العادي ويعفي النشاط الغير عادي.

10-على الرغم من أن الشركاء شركتين أخرتين ولكن حجم نشاطهم أقل من حجم نشاط هذه الشركة إلا أن كل شركة لها ذمة مالية مستقلة ولهذا فاننا لن نناقش حصص في شركات شقيقة ولا حصص الأقلية

11- المؤسسة معفاة من ضرائب على ارباح الشركات لسنة 2006 نظرا لتغطية خسائر 2005 أما بالنسبة لسنة 2007 فإن المؤسسة قامت بتسديد25%من أرباح كضرائب.

3.4. قائمة التدفقات النقدية:

هناك طريقتان في إعداد قائمة التدفقات النقدية وهي الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشـــرة فـــي إعداد التدفقات النقدية التشغيلية، إن قائمة التدفق النقدي تقوم بتحليل كل حركة في السنة وأثرها على التدفق النقدي وذلك باستخدام الإيضاحات خاصة إذا كانت العمليات معقدة، وتشمل أوجه التعقيد عادة[2]

* الأصول الثابتة: فالرصيد الصافي يمكن أن يتغير لأربعة أسباب

- الإضافة: كتدفقات استثمارية خارجة

-الإهتلاك: وهو يمثل أحد بنود المصروفات التي تطهر في حســاب الأربــاح والخســائر (جــدول حسابات النتائج)ولكنه لا يتضمن أي تدفق نقدي لذا يظهر كبند يضاف إلى الربح التشغيلي عند حساب التدفقات النقدية .

- التخلص من الأصول: حيث أن حصيلة البيع تظهر ضمن التدفقات النقدية من الاستثمار، والربح أو الخسارة الناتجة من التصرف تشكل تعديلا أخيرا لعبء الإهتلاك على الأصل الذي تم التصرف فيه، وتبعا لذلك فإنه لابد أن تنعكس على التعديلات التي يتم إجرائها للتوصل إلى التــدفقات النقديــة مــن التشغيل

- إعادة التقييم : وهذه العملية لا تتضمن أي تدفق نقدي ولكنها فقط تلغي رصيد الأصل السابق

* بنود رأس مال العامل:مثل المخزون والمدينين والدائنين ، وعادة ما تكون تغيرات الميزانية في هذه البنود جزء من التعديلات اللازمة لتسوية أرباح التشغيل مع التدفقات النقدية التشغيلية

* تحركات راس المال: ويمكن أن تنشأ بسبب.

- إصدار أسهم مجانية: وهي لا تتضمن أي تدفقات نقدية حيث أن زيادة فــي رأس المــال يقابلهــا انخفاض في الاحتياطات.

-الإصدار النقدي: حيث تظهر حيث تظهر التدفقات النقدية الداخلة في قسم التمويل من القائمة شاملة علاوة المساهمة

- إصدارات في تبادل أصول غير نقدية: مثل تبادل أسهم مقابل أسهم في شركة أخرى، فــي هــذه الحالة لا يوجد أي قيد في قائمة التدفقات النقدية، فيما عدا إذا كان الحصول على شركة تابعة يــؤتي أرصدة نقدية أو ما في حكمها في الميزانية العمومية للمجموعة.

* التغيرات في الاحتياطي : وتنشأ هذه التغيرات لأسباب مختلفة مثل التغيرات في الأرباح المحتجزة والتي ترجع بدورها إلى حساب الأرباح والخسائر وتتصل بالأرباح التشــغيلية، والتــدفقات النقديــة الناشئة من عوائد الاستثمارات وخدمة التمويل مثل التوزيعات والفوائد والضرائب.

---

(2) طارق عبد العال حماد (2004):موسوعة معايير المحاسبة عرض القوائم المالية،ج2، الدار الجامعية ، القاهرة "، ص:215-216.

1.3.4. قائمة التدفقات النقدية بالطريقة الغير مباشرة :

وتعرف بطريقة التسوية وهي تركز على عناصر الفروق بين صافي الدخل المحتسب على أساس الاستحقاق وصافي التدفقالنقدي من الانشطة التشغيلية المحتسب على أساس نقدي.ويبدأ إعداد القائمة بتعديل مبلغ صافي الربح المحاسبي الوارد في نهاية قائمة الدخل، عن طريق إضافة أو طرح البنود التي لايترتب عليها تدفقات نقدية مثل الاهتلاكات والإطفاءات، بحيث تضاف المصروفات غير النقدية كمصاريف الاهتلاك وخسائر بيع الموجودات طويلة الأجل الى مبلغ صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل، وأي زيادة في المخصصات التي يتم تجنبها من الدخل، بسبب أن هذه البنود سبق أن تم تحميلها على دخل الفترة قبل التوصل الى مبلغ صافي الدخل. كما تطرح من مبلخ صافي الدخل أي مكاسب من بيع الموجودات طويلة الأجل، بسبب أن هذه المكاسب سبق وأن أُضيفت الى صافي بنود الدخل الواردة في القائمة .ثم يتبع ذلك إظهار أثر التغير الحادث في بنود مكونات رأس المال العامل ، أي بنود الموجودات والمطلوبات المتداولة وذلك وفق القاعدة التالية:

- جميع ما يحدث من زيادة في أرصدة الموجودات المتدولة (ماعدا النقدية) يؤدي إلى نقص رصيد النقدية (استخدامات النقد) في حين يؤدي نقص أرصدة تلك الموجودات إلى زيادة رصيد النقدية(مصادر النقد).
- جميع ما يحدث من زيادة في أرصدة المطلوبات المتداولة يؤدي إلى زيادة في رصيد النقدية (مصادر النقد) في حين يؤدي أي نقص يحدث في أرصدة تلك المطلوبات الى نقص النقدية (استخدامات النقد).

التدفقات النقدية في(الطريقة الغيرمباشرة قائمة) 31/12/ 2007 **الوحدة دينار جزائري**

البيان	إيضاحات	مبالغ
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافي الربح قبل الضرائب والبنود غ العادية	1	2143953
يتم التسوية بـــ		
الإهلاك الأصول الثابتة والأصول الغير ملموسة	2	3824013
خسارة تحويل العملة	3	3181800
ايرادات الإستثمار	4	/
الفوائد المدينة	5	37224

البيان	رقم	المبلغ
ربح التشغيل قبل التغيرات في رأس مال العامل		9186990
الزيادة في ارصدة العملاء والأرصدة المدينة الأخرى	6	-5623918
النقص في المخزون	7	8496892
النقص في حسابات الدائنون	8	-1706557
النقدية المتولدة من التشغيل		10353407
فوائد مدفوعة	9	(/)
ضرائب دخل مدفوعة	10	-517525
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية		9835882
مقبوضات عن تسوية غير عادية	11	830639
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		10666521
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء الشركة التابعة،صافي النقدية المدفوعة	12	/
شراء أصول ثابتة	13	/
مقبوضات من بيع الات	14	/
فوائد مقبوضة	15	180421
توزيعات مقبوضة	16	/
صافي نقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		180421
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من إصدار أسهم راس المال	17	/
مقبوضات من إقتراض طويل الأجل	18	1589635
مدفوعات من التزامات التمويل التاجيري	19	/
توزيعات مدفوعة	20	18956720
صافي نقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		-17367085
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		-6520143
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة	21	12729531
النقدية وما في حكمها في نهايةالفترة		6209388

أ- قائمة الإيضاحات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية بالطريقة الغير مباشرة

حتى تتضح قائمة التدفقات النقدية بشكل أفضل لابدمن توضيح مايلي:

1. صافي الربح قبل الضرائب والبنود غ العادية: يمثل نتيجة الاستغلال، (بنود غير عادية حسابات خارج الاستغلال).
2. الإهلاك الأصول الثابتة والأصول الغير ملموسة : تمثل الإهتلاكات وتؤخذ من قائمة الدخل.
3. خسارة تحويل العملة: وتمثل الفرق بين سعر التسليم وسعر التسديد.
4. إيرادات الاستثمار : وهي الاستثمارات المالية التي تبعها المؤسسة من أجل تحقيق أرياح.
5. الفوائد المدينة:هي مبالغ مدفوعة نتيجة الاقتراض من الغير.
6. الزيادة في أرصدة العملاء والأرصدة المدينة الأخرى : رصيد العملاء والمدينين الأخرين. في نهاية المدة - رصيد العملاء والمدينين الأخرين في بداية المدة.
7. النقص في المخزون : رصيد المخزون في نهاية المدة - رصيد المخزون في بداية المدة.
8. النقص في حسابات الدائنون: رصيد الدائنون في نهاية المدة - رصيد الدائنون في بداية المدة.
9. فوائد مدفوعة:هي فوائد تدفع نتيجة الاقتراض من الغير.
10. ضرائب دخل مدفوعة: ضرائب على إرباح الشركات.
11. مقبوضات عن تسوية غير عادية:هي تعويضات تتحصل عليها المؤسسة من خـــــارج الاستغلال مثل ربح قضية تعويض.
12. شراء الشركة التابعة،صافي النقدية المدفوعة.
13. شراء أصول ثابتة: تمثل قيمة الأصول الثابتة بالقيمة العادلة.
14. مقبوضات من بيع آلات وهي في حالة التنازل عن الاستثمارات.
15. فوائد مقبوضة: هي مبالغ متحصل عليها نتيجة إقراض الغير.
16. توزيعات مقبوضة:قد تكون المؤسسة تملك أسهم في مؤسسة أخري وبتالي تتحصل على توزيعات.
17. مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال: عند إصدار أسهم جديدة.
18. مقبوضات من اقتراض طويل الأجل.
19. مدفوعات من التزامات التمويل التأجيري لم تستعمل المؤسسة هذه الطريقة للتمويل.
20. توزيعات مدفوعة:توزيعات عن الأرباح تدفعها المؤسسة.
21. النقدية وما في حكمها في بداية الفترة هي النقدية أخر مدة لسنة2006.

ب - خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية الطريقة الغير مباشرة:

صافي الربح قبل الضريبة والبنود الغير عادية (خارج الاستغلال) وهي نتيجة الاستغلال ويتم استخراجها من قائمة الدخل لسنة2007

ومن أجل الحصول على النقدية وما في حكمها فإن البنود لابد أن تحول على أساس مبدأ النقدية، والبنود التي طرحت من أجل الحصول على نتيجة محاسبية اي نتيجة على أساس استحقاق لابد أن تعدل فتضاف من أجل الوصول الى النقدية ومن هذه العناصر نجد

1- اهتلاك الأصول الثابتة والأصول الغيرملموسة : لا يمثل الإهتلاك تدفق نقدي ومع هذا فقيمة الإهتلاك تخصم لحساب صافي الدخل، ولتعديل الوضع فإن مجمع الإهتلاك يقيد كجانب دائن في حين أن النقدية وما في حكمها أنشطة تشغيل تكون مدينة

نفس الشيء بالنسبة للعناصر الغير ملموسة مثل اهتلاك براءة الاختراع هي مصاريف غير نقدية وتعالج بنفس الطريقة

- إهتلاك الأصول الثابتة 3658290من قائمة الدخل وتمثل الفرق بين الاهتلاك المتراكم لسنة 2007والاهتلاك المتراكم لسنة 2006

- اهتلاك عناصر غير ملموسة بقيمة 165723 وتمثل الفرق بين إطفاء سنة 2007 وإطفاء سنة 2006.

- مجموع اهتلاك عناصر ملموسة وعناصر غير ملموسة 3658290

+ 165723

=3824013

2- خسارة تحويل العملة وتؤخذ من وثائق المؤسسة.

3- ايرادات الاستثمارات لاتوجد في المؤسسة لانها لاتبيع ولاتشتري أسهم وسندات لغرض المتاجرة ولا حتى لغرض الاستثماروفي حالة وجوده يطرح.

4- الفوائد المدينة هي فوائد ناتجة من الإقتراض من الغير.

ثم نحصل على الربح التشغيلي قبل التغير في راس مال العامل

5- التغير في رأس مال العامل.

رأس مال عامل = أصول متداولة – خصوم متداولة

Δ رأس مال عامل = Δ(أصول متداولة – خصوم متداولة)

Δ رأس مال عامل= Δأصول متداولة – Δ خصوم متداولة

Δ رأس مال عامل= Δ(مدينون+مخزونات) – Δ(موردين+دائنون أخرون)

والمقصود بالتغبر هو تغير من سنة 2006الى 2007 ولحساب التغير نقول فاصلة النهاية - فاصلة البداية.

2.3.4.الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية:

وتركز هذه الطريقة **على المقبوضات النقدية من الأنشطة التشغيلية والمدفوعات النقدية عن هذه الأنشطة بشكل مباشر، و**هي متسقة أكثر مع هدف القائمة

وتتطلب الطريقة المباشرة تعديل كل بند من بنود قائمة الدخل (الايرادات والمصروفات) المعدة على أساس الاستحقاق من أجل حصر المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تترتب على عمليات التشغيل.

المتحصلات النقدية من العملاء: فيتم حسابها كما يلي :

البيان	المبالغ الوسيطة	المبالغ
مبيعات (من قائمة الدخل)		36693368
يخصم الزيادة في قيمة العملاء		-17392355
رصيد العملاء في نهاية المدة رصيد العملاء في بداية المدة	6209388 23601743	
متحصلات نقدية من عملاء		54085723

أما المدفوعات النقدية للموردين :وتمثل صافي قيمة المشتريات + الزيادة في رصيد الدائنين أو - النقص النقص في رصيد الدائنين.

وفي حالة عدم توفر بيان بقيمة المشتريات يستخدم بند تكلفة البضاعة المباعة وتتمثل في:

المدفوعات النقدية للموردين = صافي تكلفة المبيعات + الزيادة في رصيد المخزون أو – النقص في رصيد المخزون+النقص في رصيد الدائنين وأوراق الدفع أو – الزيادة في رصيد الدائنين وأوراق الدفع.

الزيادة في رصيد المخزون

رصيد المخزون في 2007/12/31 47670403

رصيد المخزون في 2007/12/31 39173511 -

الزيادة في رصيد المخزون 8496892 =

الزيادة في رصيد الدائنين وأوراق الدفع.

رصيد الدائنين في 2007/12/31 12542989

رصيد الدائنين في 2007/12/31 9363553 -

الزيادة في رصيد الدائنين 3179436 =

ومن خلال وثائق المؤسسة وجدنا أن صافي تكلفة المبيعات بقيمة 37384237

المدفوعات النقدية للموردين = 37384237+ 8496892 - 3179436 = 42701693

المدفوعات النقدية عن مصروفات التشغيل(نقدية متولدة عن التشغيل): وتمثل مقــدار مصـــروفات التشغيل الخاصة بالفترة + الزيادة في المصروفات المدفوعة مســبقا + الــنقص فــي المصـــروفات المستحقة أو –النقص في المصروفات المدفوعة مسبقا – الزيادة في المصروفات المستحقة. وذلك بعد استبعاد الأعباء التي تتضمنها مصروفات التشغيل، التي لايترتب عليهــا إنفــاق نقــدي كمصـــروف الاهتلاك والإطفاء، وأي تغيير يحدث لأي أرصدة مخصصات الموجودات المتداولة.

متحصلات نقدية من عملاء 54085723

المدفوعات النقدية للموردين 42701693 -

نقدية متولدة عن التشغيل 11384030 =

المدفوعات النقدية لمصروف الفوائد (فوائد مدفوعة):تمثل مصروف فوائد الفترة +النقص في رصيد الفوائد المدينة المستحقة أو –الزيادة في رصيد الفوائد المستحقة.

مصروف فوائد الفترة 37224

رصيد الفوائد المدينة المستحقة 0 +

فوائد مدفوعة 37224 =

المدفوعات النقدية لضريبة الدخل(ضرائب دخل مدفوعــة):تمثل مصروف الضريبة على أرباح العام الجاري +مقدار النقص في رصيد مخصص ضريبة الدخل أو – مقدار الزيادة في رصيد مخصـــص ضريبة الدخل.

ضرائب دخل مدفوعة للسنة الحالي 517525

النقص في رصيد مخصص ضريبة الدخل 0 +

ضرائب دخل مدفوعة 517525 =

قائمة التدفقات النقدية في 2007/12/31　　　**الوحدة دينار جزائري**

البيان	الإيضاحات	المبالغ
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
مقبوضات نقدية من العملاء		54085723
- مدفوعات نقدية للموردين والموظفين		42701693
= نقدية متولدة من التشغيل		11384030
فوائد مدفوعة		37224
ضرائب دخل مدفوعة		517525
تدفق نقدي قبل البنود الغير عادية		10829281
مقبوضات من تسوي أضرار غير عادية		162760
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		10666521
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
شراء الشركة التابعة		/
شراء أصول ثابتة		/
مقبوضات من بيع ألات		/
فوائد مقبوضة		180421
توزيعات مقبوضة		/
صافي النقدية من أنشطة الاستثمار		180421
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من اصدارأسهم رأس مال		/
مقبوضات من اقتراض طويل الأجل		1589635
مدفوعات من التزامات التاجير التمويلي		/
توزيعات مدفوعة		18956720
صافي النقدية من أنشطة التمويل		-17367085
صافي النقدية وما في حكمها		-6520143
النقديةوما في حكمها في بداية الفترة		12729531
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة		6209388

ملاحظة: 1- تجدر الاشارة الى أن الاختلاف بين الطريقتين الماشرة والغير مباشرة ينحصر في أسلوب تحديد صافي التدفق النقديالتشغيلي فقط، في حين تتماثلان في أسلوب تحديد التفق النقدي من كل من عمليات الاستثمار وعمليات التمويل. مع العلم أن النتائج تكون متطابقة

2- تعد الطريقة الغير مباشرة الآكثر استعمالا بسبب سهولة اعدادها ، كما أن تكلفة إعدادها أقل من تكلفة إعداد الطريقة المباشرة، تفضل هذه الطريقة 98.7% من الشركات الأمريكية[3].

4.4.استخدام نسب :

إن إعداد قائمة التدفقات النقدية لاتعد هدفا في حد ذاته وأنما هي وسيلة لهدف اسمى هو تزويد مستخدمي البيانات المالية من مستثمري ومقرضين وغيرهم بأساس لتقيم قدرة المؤسسة في الحصول على النقدية وما في حكمها كما لا يخفى أن النشاط التشغيلي هو الأساس وأن الأنشطة الأخرى (تمويل استثمار) ما هي إلا أنشطة عرضية ومن خلال دراستنا لحالة هذه المؤسسة وجدنا أن صافي النقدية المتولدة من التشغيل هي :

البيان	المبالغ	%
صافي التقدية من الأنشطة التشغيلية	10666521	163.59
صافي النقدية من الأنشطة الاستثمار	180421	2.77
صافي النقدية من الأنشطةالتمويل	-17367085	-66.63
صافي النقدية وما في حكمها	-6520143	100
النقديةوما في حكمها في بداية الفترة	12729531	
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة	6209388	

من خلال تحليل نتائج هذا الجدول نجد أن النشاط التشغيلي يمثل % 163.59 على اعتبار أن النشاط التمويلي بالسالب % 66.63- وهنا تكمل أهمية النشاط التشغيلي في التعبير عن وضعية النقدية بالنسبة للمؤسسة

---

[3] محمد مطر،موسى السويطي (2008): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات، القياس والعرض والإفصاح)،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن،ط2،ص: 276.

1.4.4.النسب المستخرجة من النشاط التشغيلي:إن النشاط التشغيل هو النشاط الاساسي **بالنسبة لأي** مؤسسة وبتالي فهو الذي يستعمل عادة في التحليل ومنه يمكن استعمال النسب التالية.

1- نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :

$$\frac{\text{التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{الاحتياجات النقدية الأساسية}} = \frac{10666521}{62005637} = 0.17$$

*- الاحتياجات النقدية الأساسية وتتمثل في :

التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية	42701693
+ مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد والأقساط المستحقة	+ 37224
+النفقات الرأسمالية اللازمة للحفاظ على الطاقة الإنتاجية	+ 0
+المدفوعات اللازمة لتسديد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين	+18956720
	= 62005637

وتبين هذه النسبة مدى القدرة على تلبية الاحتياجات النقدية و ما توفره منها وهنا نجد أن التدفقات النقدية تغطي 17% من احتياجات النقدية

2- مؤشر النقدية التشغيلية :

$$\frac{\text{التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{صافي الدخل}} = \frac{10666521}{10020291} = 1.06$$

*مجمل الربح = إيرادات المبيعات -تكلفة البضاعة المباعة

مجمل الربح = 36693368 - 23012390 = 13680978

*صافي الدخل = مجمل الربح –مصاريف التشغيل

صافي الدخل =13680978- 3660687= 10020291

ويبين هذا المؤشر بيان نسبة الأرباح النقدية من أصل صافي الأرباح السنوية المحتسبة على أساس الاستحقاق.وكلما ارتفعت هذه النسبة تزيد في مصداقية قائمة الدخل المحددة على أساس الاستحقاق

3- العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{مجموع الموجودات}} = \frac{10666521}{187785186} = 0.06$$

وتبين هذه النسبة مدى قدرة الموجودات على توليد التدفق النقدي التشغيلي أي أن مساهمة الموجودات في توليد النقدية هي 6%.

4- العائد على المبيعات من التدفق النقدي التشغيلي

$$\frac{\text{التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{صافي المبيعات}} = \frac{1066652}{3669336} = 0.29$$

وتوضح هذه النسبة مدى كفاءة سياسات الائتمان التي تتبعها المؤسسة في تحصيل النقدية، على اعتبار أن صافي المبيعات تؤخذ من قائمة الدخل أي باستعمال مبدأ الاستحقاق كما أن المبيعات تشمل المبيعات الآجلة وبتالي فهذه النسبة تمثل الائتمان

5- نسبة تغطية فوائد الديون

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{فوائد الديون}} = \frac{10666521}{37224} = 286.54$$

وتوضح هذه النسبة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لفوائد الديون التي ترتب على المؤسسة وفي هذه الحالة نجد أن المؤسسة بإمكانها تغطية فوائد الديون 286مرة ذلك أن المؤسسة ليست عليها ديون فوائدها بسيطة كما أن معاملات المؤسسة أكثرها نقدية فهي تنتج الأكياس البلاستيكية وتبيعها نقدا لأصحاب المصانع والغرف وهي تبيعها نقدا للشركات البترولية وبتالي ليست لها صعوبات في التمويل.

6- نسبة تغطية التوزيعات

$$\frac{\text{صافي التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{توزيعات الأرباح}} = \frac{10666521}{517525} = 20.61$$

وتبين هذه النسبة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم، إن صافي التدفقات النقدية من مهامها تغطية التزامات المؤسسة بما في ذلك التزامات الشركاء (توزيعات

الأرباح)ونجد أن هذا المؤشر يمثل عشرون مرة وهذا يبين أن المؤسسة لا تعاني أي صعوبات في توزيع الأرباح

التمويل والاستثمار لا يمثلان نشاط رئيسي بالنسبة للمؤسسة ولهذا تم الاعتماد في التحليل على النشاط التشغيلي.

2.4.4. النسب التي تمتم بالمركز المالي: كما يمكن اسنخدام النسب التالية التي تعتمد على مقارنة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي[4].

1-**معدل تغطية ديون قصيرة الأجل**: يمكن حساب متوسط الديون قصيرة الأجل كما يلي :

$$\text{متوسط الديون قصيرة الأجل} = \frac{\text{ديون قصيرة الأجل أول مدة} + \text{ديون قصيرة الأجل أخر مدة}}{2}$$

ديون قصيرة الأجل أول مدة = دائنو المخزون + ديون شركاء+ ديون استغلال + ديون تجارية

ديون قصيرة الأجل أول مدة = 106815349= 0+29259575+68192221+9363553

ديون قصيرة الأجل أخر مدة =129534864= 27773645+38474+68166798+12542989

متوسط الديون قصيرة الأجل= 107668628

$$\frac{\text{صافي التدفقات النقدية من التشغيل}}{\text{متوسط الديون قصيرة الأجل}} = \frac{10666521}{107668628} = 0.99$$

يبين قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وكلما زاد هذا المعدل قل إحتمال تعرض الشركة لمشكلة السيولة، وهنا نجد ان المؤسسة بإمكانها تغطية 99% ديون قصيرة الأجل دون أية صعوبات من حيث السيولة.

وتجدر الإشارة أنه لا يمكن حساب متوسط الديون قصيرة الأجل على أساس المتوسط الحسابي أي مجموع ديون قصيرة الأجل على عدد أنواع الديون القصيرة لأن هذه النسبة لا تمثل محاسبيا أي شيء كما أن المتوسط الحسابي المرجع بالمدد لا يعبر عن معنى محاسبي.

2-**معدل المرونة المالية**: يبين هذا المعدل قدرة المؤسسة على سداد التزاماتهامن صافي التدفقات النقدية التشغيلية دون الحاجة الى تصفية أوبيع الأصول المستخدمة، وكلما زاد هذا المعدل كان هناك

(4) كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص: 182-183.

احتمال أقل أن تتعرض المؤسسة لصعوبة في الوفاء بإلتزاماتها عند استحقاقها.وبتالي يقدم هذا المؤشر مدى القدرة على تسديد التزامات بإستمرارإذا كانت المصادر الخارجية للأموال محـــدودة أو عاليـــة التكلفة.

$$\frac{\text{صافي التدفقات النقدية من التشغيل}}{\text{متوسط الديون الإجمالية}} = \frac{10666521}{128681586 5} = 0.082$$

متوسط الديون الإجمالية = (إجمالي الديون بداية مدة +اجمالي الديون نهاية المدة)/2

متوسطالديون الاجمالية =128681586.5

معدل المرونة المالية = 10666521/126861586.5=0.082 أي 8.2 % من الديون الإجمالية يتم تغطيتها بواسطة صافي التدفقات النقدية التشغيليةوهي نسبة مقبولة اذا أخذنا في الاعتبار مدة تســـديد الديون والتي تشمل الديون الطويلة والتي تسدد على فترات طويلة

3-التدفقات النقدية الحرة:وتمثل مقدار النقدية القابلة لإنفاق على استثمارات جديدة، سداد ديون،شراء اسهم الخزانة، أوزيادة درجة السيولة، هذا المقياس يبين مدى المرونة المالية وقدرة المؤسســـة علـــى سداد التوزيعات دون الرجوع الى مصادر خارجية،كما يبين قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بمســـتوى انفاقها الراسمالي،كما يبين مدى النقدية التي يمكن استخدامها في الاستثمارات الاضافية

صافي النقدية الحرة = صافي التدفقات النقدية – (الانفاق الرأسمالي+ التوزيعات)

بما ان المؤسسة لاتفكر في اقتناء استثمارات جديدة فإن الانفاق الرأسمالي=0

إذن صافي النقدية الحرة = 6209388 – 1552574= 4656814

تعاني المؤسسة من مشكل تراكم ديون الشركاء(من خلال الميزانية الختامية2007) فلو قررت تسديد ديون الشركاء المتراكمة لحد هذه السنة فإن السيولة النقدية لاتغطي سوى 10 % من ديون الشـــركاء والتي تقدر بـــ 68166798. أم النقدية الحرة فهي 4656814 بعد استبعاد الأرباح التـــي ســـوف توزع.

التقرير حول وضعية المؤسسة: قبل دراسة قائمة التدفقات النقدية النقدية كانت وضـــعية المؤسســـة عادية بل أنه هناك تحسن حيث انه في سنة 2006 حققت أرباح وفي سنة 2007 حققت ارباح كذلك في سنة 2007 قامت بتسديد الضرائب، كل هذه المؤشرات تبين أن الوضع في تحسن ولكــن عنــد دراسة النقدية نكتشف جملة من الملاحظات من بينها

- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل سالبة مما أثرت سلبا على المركز المالي للمؤسسة ولو كانت معدومة كان ذلك أفضل بكثير بحيث انها تستطيع أن تغطى العجز الذي تعانيه.
- التدفقات النقدية التشغيلية -وهي التدفقات الأساسية بالنسبة لأي مؤسســـة- تغطـــي 17 % مـــن الاحتياجات النقدية وهي تعد غير كافية.
- أما بيان نسبة الأرباح النقدية من أصل صافي الأرباح السنوية المحتسبة على أساس الاســـتحقاق **فإن المؤشر يبين أن** قائمة الدخل المحددة على أساس الاستحقاق ذات مصداقية عالية، بحيث أن صافي الدخل قريب من التدفقات النقدية التشغيلية.
- أما العائد من المبيعات من التدفق النقدي التشغيلي فهو يمثل قيمة الإثمان على اعتبار أن الدخل مستخرج من قائمة الدخل وهذه النسبة تمثل 29% فهي نسبة بسيطة إلا انه نأخذ بعين الاعتبـــار التدفقات التمويلية السالبة .
- أما نسبة تغطية فوائد الديون فهي 286.54 مرة وعلى الرغم من أن هذه النسبة مرتفعة غيـــر أنها غير سليمة على اعتبار أن المؤسسة لا تقترض وبتالي فنسبة فوائد الديون منخفضة جدا.
- نسبة تغطية توزيعات الأرباح 20.61 مرة وهي نسبة جيدة غير انه عندما نأخذ بعين الاعتبـــار ديون الشركاء فغن هذه النسبة تصبح بسيطة جدا مقارنة مع طموحات الشركاء.
- أما معدل تغطية ديون قصيرة الأجل فإنه تم تغطية هذه الديون بشكل جيد **ولا تعاني المؤسســـة** أية صعوبات في ذلك ونبلغ نسبة التغطية 99%

ويشكل عام من خلال عملية الفحص التي قمنا بها نقول أن المؤسسة بها مجموعة من نقاط القـــوة مثل نسبة الأرباح النقدية من أصل صافي الأرباح السنوية لابد من تعزيزها ونقاط ضـــعف مثـــل التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية لابد من معالجتها.

الخلاصة:

إن المؤسسة محل الدراسة طُبقت فيها قائمة التدفقات النقدية أول مرة كذلك الأمر بالنسبة للقوائم المالية (قائمة الدخل بنوعيها) للدورة المالية 2007 (نظرا لعدم اتمام ميزانية 2008 في تاريخ إعداد هذه المذكرة) لم يكن قبل هذا العمل متوفر غير قيمة النقدية والتي تقدر بـــ:6209388 والتي تعتبر نقطة النهاية بالنسبة للميزانية الختامية إلا أنها تعد نقطة البداية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، ومـــن خلال التحليل والدراسة يمكننا الاجابة على تسائل مهم وهو من أتت النقدية خلال الفترة؟ وجـــدنا أن التدفقات النقدية المتولدة من النشاط التشغيلي ايجابي ويمثل 163.59% وهذا يبين أن المؤسسة تعتنـــد على النشاط الأساسي وهو التشغيلي في تحصيل النقدية ، أما السبب الذي أدى إلى أن النسبة تكـــون أعلى من 100% وهذا يعود لكون النقدية المتولدة من التمويل سلبية 66.63%- ، أما النقدية المتولدة من الاستثمار فهي بنسبة 2.77%، وهذا يبين أن المدفوعات النقدية أكبر مـــن المقبوضـــات النقديـــة بالنسبة للتمويل، أما بالنسبة للإستثمارفأن حجم النقدية بسيط مقارنة بالنشاط التشغيلي.

كما يمكن استخدام تحليل قوائم التدفق النقدي من خلال الجانب التشغيلي وجدنا أن النقدية قامت بتغطية 17% من احتياجات النقدية، كما يمكننا من معرفة أهمية الأرباح النقدية من صافي الأربـــاح السنوية، وتبين قدرة الموجودات على توليد التدفق النقدي التشغيلي، و مدى كفاءة سياسات الائتمـــان التي تتبعها المؤسسة في تحصيل النقدية، و عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم.

وتستعمل قائمة التدفقات النقدية للحكم في المجالات استخدمت النقدية .ومن خلال قائمتين نستنتج ماهي التغيرات الطارئة في رصيد النقدية خلال الفترة.

الخـــاتـــمة

إن الاهتمام بالأرباح المعلنة في قائمة الدخل وعدم الحديث عن التدفقات النقدية وقدرة المؤسســـة على الاستمرار في خلق هذه التدفقات من أنشطتها الرئيسة بالذات. ومع قبـــول الاهتمـــام بـــرقم الأرباح لابد من التسليم بقدرة الإدارة على التلاعب به عن طريق العديد من أساليب إدارة الأرباح وتمهيد الدخل وقد يغالى فيه بعمليات البيع بالأجل أو عمليات بيع وهمية -إذا لم يتم اكتشافها - أو رسملة العديد من المصروفات والفوائد. لا شك أنه من المهم أن تحقق المؤسسة أرباحا، لكن درجة هذه الأهمية تختلف من مدير إلى موظف في المؤسسة، إلى مساهم أو مقرض، وإذا كانت الإدارة تهتم برقم الأرباح لارتباطه بهيكل المكافآت، فإن القضية تختلف بالنسبة إلى الشـــرائح الأخـــرى. فالمهم ليس أن تحقق أرباحا وتعلن عنها فحسب، بل في قدرتك على أن توزعها، ولـــن تســـتطيع توزيعها إلا إذا حققت تدفقات نقدية كافية، في الشركات المساهمة تعتبر الأرباح المتراكمـــة غيـــر الموزعة مؤشرا غير جيد على قدرة الإدارة على خلق النقد الكافي لتوزيع مثل هذه الأرباح.

قد تقوم المؤسسة ببيع أحد أصولها لتحقيق تدفقات نقدية لمواجهة التزامات آنية لكن المهم أن تكون التدفقات النقدية دائمة وهذا لن يتحقق إلا من العمليات الأساسية للمؤسسة، فالمقياس الحقيقي للتدفقات ليس بيع الأصول أو الحصول على قروض إنما في القدرة على تحويل مخزون المؤسسة (ومخزون خدمات الأصول) إلى تدفقات نقدية، فقائمة التدفق النقدي تقـــدم معلومـــات عـــن هـــذا التشريح.عندما تواجه المؤسسة قرارات توسعية و ترغب في الاقتـــراض لمواجهـــة مثـــل هـــذه المشاريع تواجه عادة أسئلة عنيفة حول القدرة على دفع الأقساط المستحقة في الأوقات المناســـبة. فإذا أظهرت قوائمها المالية تضخما في رقم الأرباح المحتجزة مع عدم القدرة علـــى خلـــق النقـــد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة فإن البنك المقرض سوف يفرض تكاليف كبيرة على المؤسســـة لإقراضها، لأن عجز المؤسسة عن دفع مستحقات الشركاء على شكل توزيعات أرباح قد يشير إلى عدم قدرتها على دفع مستحقات البنك أو على الأقل سوف تواجه قرارات صعبة في إدارة النقدية. و للتغلب على هذه الإشكالية تقوم بعض المؤسسات بالتخلص من رقم الأرباح المحتجزة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم- رسملة الأرباح - بدلا من توزيع الأرباح نقدا وذلك لتخفيف وطـــأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي ولتقنع الشركاء المحتملين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية. المشكلة أن هذا المنح قد يؤثر في التوزيعات المستقبلية فيشكل عامل ضغط كبيرا على ربحية السهم -لازدياد عدد الأسهم المستحقة للتوزيعات- وإذا أخذنا في الحسبان عـــدم

قدرة المؤسسة على خلق النقد لتوزيع أرباح فإن منح أسهم مجانية مؤشر غيــر جيــد ولا معنــى لارتفاع أسعار الشركات التي تعلن عن مثل هذه الخطوة ــ في المدى البعيد على الأقل -. الأخطر ليس مجرد عدم قدرة السوق على قراءة وفهم قائمة التدفق النقدي بل إن تجهل المؤسسات نفســها أهمية هذه القائمة. أن قائمة التدفق النقدي تعد بمثابة بوصلة أعمال المؤسسة التي تحدد اتجاهاتها. قد تقع إدارة المؤسسة فريسة سهلة لمشكلة فقدان الرؤية فبدلا من أن تكون شركة زراعيــة مــثلا فإنها توجه معظم نقديتها إلى عمليات استثمارية في سوق الأسهم كعامل جذاب ومربح لاســتغلال النقد المتاح وهي بذلك تتحول من شركة زراعة إلى مؤسسة مالية. إن فقدان البوصلة يعد مؤشرا خطيرا حول مدى إنتاجية الأصول وصدق تقييمها المعلن في القوائم المالية.

نتائج اختبار الفرضيات:لقد وقفنا على نتائج الفرضيات المطروحة وتوصلنا الى ما يلي.

بالنسبة للفرضية الأولى: وهي أن التطورات الحديثة في المحاسبة أدى الى أن المحاسبة تعرضت وعالجت اشكاليات ما كانت لتتعرض لها سابقا مثل محاسبة التضخم والمحاسبة الاجتماعية، كمــا قامت بتحسين مخرجاتها فقد كان في الأول الإعتماد على الميزانية كقياس للمركز المالي ثم تحول الإهتمام الى قائمة الدخل ثم ظهرت قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في رؤوس الأموال وقائمة الايضاحات.

بالنسبة للفرضية الثانية: وهي أن الظروف الدولية ضغطت في اتجاه توحيــد الإطــار الفكــري والممارسة المحاسبية، الا أنه نتيجة لتباين الأنظمة السياسية مما أدى الى صعوبة تطبيق التوحيــد المحاسبي وتم اللجوء للتوافق كحل بديل لذلك.

بالنسبة للفرضيةالثالثة: ان الميزانية وقائمة الدخل يتم اعتمادهم طبقا لمبدأ الستحقاق أمــا قائمــة التدفقات النقدية فيتم اعدادها من خلال مبدأ النقدية مما يجعلها أحد القوائم الأساسية التــي لايمكــن الإستغناء عليها، فهي تمد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن قدرة المؤسسة على توليد النقدية والقدرة على توزيع الأرباح والقدرة على تجديد الاستثمارات، وتعد من أصدق القوائم لانه لايدخل في اعدادها الجانب الشخصى عكس القائمتين السابقتين.

بالنسبة للفرضيةالرابعة: من خلال الدراسة الميدانية تبين لنا بأن إعداد قائمة التدفقات النقدية ممكن تجسيدها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحليلها باستخدام النسب.

الاستنتاجات:إن المحاسبة هي نتاج البيئة التي تعيش فيها ، فهي تتأثر بما حولها ولهذا فالتطور كان في اتجاهين، الأول هو تطور في النظرية وهذا نلمسه مع البدايات العلمية مع باشيولي وصولا إلى المحاسبة الاجتماعية، أما الاتجاه الثاني فيظهر من خلال تأثر المحاسبة بالعلوم الأخرى واكتسابها

لمهارات علمية تقنية باستخدام الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات خاصة مع التطورات التي عرفتها محاسبة التكاليف.

كما يمكن استنتاج شيء آخر هو التطور الذي حدث في شكل ومضمون ونوع القوائم المالية ، فمع البدايات الأولى للمحاسبة كانت الميزانية هي التي تعبر عن الوضع المالي أو المركز المالي إلى أن ظهرت أهمية قائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة واستثمار الأموال الموكلة إليها. ونتيجة لذلك أصبحت الميزانية في درجة أقل من حيث الأهمية وتحدد دورها في مجرد الكشف عن الأرصدة المتبقية وأصبحت حلقة وصل بين قائمة الدخل لفترات متعاقبة .

إلا أن كلا من الميزانية وقائمة الدخل يتم إعدادهما في ظل مبدأ الاستحقاق –الذي لا يمكن التخلي عنه- مما يجعلهما يعبران عن الوضعية المالية لا غير، غير أن الوضعية النقدية للمؤسسة مهم أيضا من أجل تحديث استثماراتها وتوزيع الأرباح على المساهمين مما حول الاهتمام إلى قائمة التدفقات النقدية وأصبح اهتمام مستخدمي القوائم المالية ليس فقط مقابلة التكاليف مع الإيرادات بل تعداه إلى مقابلة التدفقات النقدية الداخلة مع الخارجة ، مما أعطى بعدا أخر للقوائم المالية، وهنا تظهر أهمية الاعتماد على قائمة التدفقات النقدية حيث توفر معلومات ومستخدمي القوائم المالية على درجة السيولة التي تعتمدها المؤسسة ومرونتها المالية ودرجة المخاطرة التي تصاحب تدفقاتها ومدى قدتها على مواجهة تعهداتها عندما يحين ميعادها ، وقدتها على توليد النقدية وما في حكمها.كما أن المؤشر الحقيقي للربح ليس الربح المتولد من قائمة الدخل إذ قد تحقق المؤسسة أرباح ومع ذلك يكون لديها تدفقات نقدية سالبة وهذا يؤدي بالمؤسسة لمواجهة صعوبات مالية تؤثر على التزاماتها النقدية.

كما أن قائمة التدفقات النقدية تتميز عن باقي القوائم المالية الأخرى، فقائمة الدخل مثلا يدخل في إعدادها الحكم الشخصي في كثير من الأحيان، والأرباح المتولدة عنها مقاسه على أساس الاستحقاق.

وعليه يمكن استنتاج ما يلي:

- قائمة التدفقات النقدية ليست بديلا لقائمة الدخل أو الميزانية إنما هي مكملة لهما.
- قائمة التدفقات النقدية ليست عرضة لتحريف الداء مقارنة بقائمة الدخل، فصافي الدخل يمكن التحكم فيه إلى حد كبير إلى المستوى الذي ترغبه الإدارة وباستخدام طرق محاسبية مختلفة.

- الإفصاح عن معلومات قائمة التدفقات النقدية يستخدم لدلالة على جودة معلومات الأربـــاح، كما يمثل إشارة لسوق الأوراق المالية عن جودة المعلومات المحاسبية.

التوصيات والاقتراحات:

خلصنا من بحثنا هذا الى استخلاص التوصيات التالية.

- إن النظام المحاسبي المالي الذي (صدر مؤخرا مارس 2009) والذي سوف يطبق مع بداية 2010 يتطلب من كل ممارس أو دارس تحديات كبرى لأن تجسيده ميدانيا يتطلب تصورا نظريا للمعايير المحاسبية الدولية.
- إن تطبيق هذه المعايير يستوجب وجود بورصة أوراق ماالية تشرف على عملية تطبيق هذه المعايير على الأقل على المؤسسات المنتمية للبورصة.
- هناك مجموعة من الدول العربية أجرت عملية توافق مع المعايير المحاسبية الدولية وقـــد نجحوا في ذلك مثل مصر وأعضاء دول مجلس التعاون الخليجي فلماذا لاننجح فيما نجـــح فيه غيرنا.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة يمكن تجسيده يبقى على مستخدمي هـــذه القوائم بذل مجهود في فهما وتحليلها واستخدامها.

آفاق الدراسة:لقد سبق وأن خاض أساتذتنا غمار الدراسة في هذا المجال(المعايير المحاســـبية الدولية) مثل الأستاذ عقارى مصطفي من خلال أطروحة الدكتوراء حول تحســـين المخطـــط المحاسبي الوطني ولقد قمت بمحاولة متواضعة بتطبيق المعيار السابع قائمة التدفقات النقديـــة على مؤسسة اقتصادية، وتبين لي أن كل المعاسسر جديرة بالدراســـة والبحـــث مثـــل معيـــار الزراعة نظرا لعدم انتشار المحاسبة الزراعة وما لها من أهمية على مستوى الإقتصاد الوطني، كذلك الأمر بالنسبة للمعايير أو التقارير المالية التي تتطرق للبنوك وما لها من أهميـــة علـــى مستوى الاقتصاد الوطني.

الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكـــل	الصفحة
01	شكل رقم:1-1 يبين المحاسبة كنظام للمعلومات	12
02	شكل رقم: 1-2 يبين مستخدمي القوائم المالية	13
03	شكل رقم: 1-3 يبين أهداف القوائم المالية	26
04	شكل رقم: 2-1 يبين هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	55
05	شكل رقم: 2-2 يبين خطوات إعداد معايير IFRS	60
06	شكل رقم :3-1 يبين مكونات قائمة التدفقات النقدي	78
07	شكل رقم :4-1 يبين شعار المؤسسة محل دراسة	111
08	شكل رقم: 4-2 يوضح الهيكل التنظيمي للشركة	112

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول رقم:1-1 يبين أساس قياس عناصر الأصول	32
02	جدول رقم:2-1 يبين المعايير المحاسبيةوالتعديلات التي أجريت عليها	49
03	جدول رقم:2-2 يبين قائمة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية	51
04	جدول رقم:2-3 يبين تصنيف المعايير الدولية	63
05	جدول رقم:2-4 تصنيف المعايير المحاسبيةIAS/IFRS	65

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	الميزانية الختامية 2006	145
02	الميزانية الختامية 2007	146
03	جدول حسابات النتائج 2006	147
04	جدول حسابات النتائج 2007	148

قائمة الإختصارات

الاختصار	المعنى باللغة الانجليزية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principle(s)
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
SEC	Security and Exchange commission.
SAC	Standards Advisory council.
SIC	Standing Interpretations Committee

قائمة الكتب باللغة العربية

1. أحمد نور(2004): المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية. الدار الجامعية الإسكندرية.
2. أحمد رجب عبد العال(1995): مبادئ المحاسبة المالية. مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية.
3. ألدون س هندركسون،ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد(2005): النظرية المحاسبية. ط4. المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية.
4. أمين السيد أحمد لطفي(2004): المحاسبة الدولية لشركات متعددة الجنسية. الدار الجامعية. الإسكندرية.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان(2007.) نظرية المحاسبة. ط1. دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان.
6. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونين (2006): معايير المحاسبة المصرية. أبو رامي للطباعة. مصر.
7. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد(2000): دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية. الدار الجامعية. الإسكندرية.
8. رضوان حلوة حنان(1998): تطورالفكر المحاسبي. ط1. دار الثقافة للنشروالتوزيع. عمان،الأردن.
9. رضوان حلوة حنان(2006): النموذج المحاسبي المعاصرمن المبادئ الى المعايير. ط2. دار وائل للنشر. عمان.
10. دونالد كيسو،جيري وجانت،تعريب أحمد حجاج(1995): المحاسبة المتوسطة. ج1. دار المريخ للنشر. المملكة العربية السعودية.
11. دونالد كيسو،جيري وجانت،تعريب أحمد حجاج(1995): المحاسبة المتوسطة. ج2. دار المريخ للنشر. المملكة العربية السعودية.
12. ريشارد شرويدر، وآخرون،تعريب خالد علي أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد الفال(2006): نظرية المحاسبة. دار المريخ للنشر. المملكة العربية السعودية.
13. طارق عبد العال حماد(2006): ،تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الإتمان نظرة حالية ومستقبلية. الدار الجامعية. الاسكندرية.
14. طارق عبد العال حماد(2006): دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة. الدار الجامعية. الإسكندرية.
15. طارق عبد العال حماد(2004): موسوعة المعايير المحاسبية. ج1. الدار الجامعية.القاهرة.
16. طارق عبد العال حماد(2004): موسوعة معايير المحاسبية. ج2. عرض القوائم المالية.الدار الجامعية القاهرة.
17. عبد العزيز فهمي هيكل(1986): موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية. دار النهضة العربية.

بيروت.
18. عباس مهدي شيرازي(1990): نظرية المحاسبة. ط1. ذات السراسل. الكويت. 1990.
19. فالتر ميجس، روبيرت ميجس،ترجمة وتعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون(2007): المحاسبة المالية. دار المريخ للنشر. المملكة العربية السعودية.
20. شعيب شنوف(2008): محاسبة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية. ج1. مكتبة الشركة الجزائرية بوداود. الجزائر.
21. كمال الدين الدهراوي(2006): تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار. المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية.
22. محمد الجاموس(1999): قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات. مجلة جامعة دمشق. المجلد الأول. العدد الأول. دمشق.
23. محمد المبروك أبو زيد(2005): المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. ط1. إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع. القاهرة.
24. محمد محمودعبد المجيد، عاطف العوام(2000) المحاسبة. مطبوعات جامعةعين شمس القاهرة.
25. محمد مطر، موسى السويطي(2008): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح). ط2. دار وائل للنشر. عمان. الأردن.
26. محمد عباس حجازى(1998): قوائم التدفقات النقدية. الإطار الفكرى والتطبيق العملى. دار نهضة مصر للطباعة والنشر والتوزيع. القاهرة.
27. محمد عبد العزيز خليفة، وأخرون(1999): شرح معايير المحاسبة المصرية.ج1. مركز فجر للطباعة. القاهرة.
28. نبيه عبد الرحمان الجبر،محمد علاء الدين عبد المنعم(1998): المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي. إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. المملكة العربية السعودية.
29. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد(2000): دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الادارية. الدار الجامعية طبع نشر توزيع. مصر.
30. وليد ناجي الحيالي(2007): أصول المحاسبة المالية. ج1. منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة. الدنمارك
31. وليد ناجي الحيالي(2007): أصول المحاسبة المالية. ج2. منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة. الدنمارك.
32. وليد ناجي الحيالي(2007): نظرية المحاسبة. منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة. الدنمارك.
33. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس(2002): المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير

المحاسبة الدولية.ط1. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.عمان.الأردن.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية

1. Bernard Raffournier(2005): les Normes comptables internationales(IAS/IFRS)2e édition. economica. Paris. France.
2. C.Maillet-baudrier,A.le Manh(2006): Normes comptables internationales IAS/IFRS, berti Edition, paris, France.
3. Pascal Baneto(2004): normes IAS/IFRS, Dunod. quercy cabos. France.
4. PCN Algérie projet 7-octobre (2004): Document de travail.
5. Philippe Dessrtine ,Patrick Provillard(2004): Comptabilité(intègre les normes IAS/IFRS). e-node &person Education. France.
6. Rober obert(2005): Pratique des normes IAS/IFRS 40cas d'application. dundo 1er édition. Belgique.
7. Robert Obert(2006): le petit IFRS. Dunod. Paris. France.

قائمة الكتب باللغة الانجليزية

8. Mosich A,N & larsen E ,j(1983): Intermediate Accouting. McGraw hill book Company.
9. Joëlle le vourc'h-Méouchy, hennie van Greuning, Marius Koen(2003): International Accounting Standards (a practical guide),fidef, France.
10. Samuels ,J ,M & Piper, A, G(1984): International Accounting Standards ,the Management Accountant.

قائمة أطروحات الدكتوراء

1. عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة فرحات عباس سطيف، 2004
2. مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولي.أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004.

قائمة النشريات باللغة العربية

1 المجمع العربي للمحاسبين القانونين(2003): مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين. العدد117. الأردن.

2 المجمع العربي للمحاسبين القانونين(2002): نشرة شهرية الكترونية(كانون الثاني). العدد2. الأردن.

3 المجمع العربي للمحاسبين القانونين(2002): نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين(كانون الأول). الأردن.

4 الوقائع المصرية(أوت2006): جمهورية مصر العربية. العدد172.

5 أبحاث اقتصادية وإدارية(جوان2007): جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد1.

6 مجلة جامعة دمشق،المجلد الأول، العدد الأول، 1999.

7 المادة 25 قانون المصارف رقم 1 لسنة 2005،المجلة القانونية ليبيا.

8 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19. 25 مارس 2009

قائمة النشريات باللغة الانجليزية

1. FASB, sfas , n° 95, Statement of Cashflows,FASB,1987.
2. AICPA, apb opinon n°19,Reporting Changes in Financial Position,1981.
3. AICPA, apb opinon n°3,the Statement of sources and application of funds.
4. FASB, sfas , n° 95, Statement of Cashflows,FASB,1987.

مستندات الكترونية

http://www.focusifrs.com/tools/print.asp. اطلع عليه بتاريخ 21-04-2006

http://www.finance.dm.ae/finance/major/accounting. اطلع عليه بتاريخ 11-05-2008

http://www Iasb.org. اطلع عليه بتاريخ 12-03-2008

http:// www Infotechaccountants.com. اطلع عليه بتاريخ 31-01-2008

http://www.arabsgate.com. اطلع عليه بتاريخ 31-01-2006

http:// www.azhary.psnb/shonthrad.php?t.4086 طلع عليه بتاريخ 02-01-2007

http://www.kantakji.com/figh/files/accountancy/ht/doc اطلع عليه بتاريخ 23-03-2009

قائمة المراجع

ملخص :

تعتبر القوائم المالية من أكثر التقارير المحاسبية أهمية، فهي تفيـــد الإدارة، وهي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجيـــة عن الوحدة الاقتصادية،والتي تشمل الميزانية وقائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية، إضافة للإيضاحات.

كما تعتبر المعلومات عن التدفقات النقدية مهمة لأية منشـــأة، علـــى إمـــداد مستخدمي القوائم المالية لتقيم قدرة المنشأة على توليد النقدية لأن المنشأة في حاجة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

والهدف من قائمة التدفقات النقدية هو تقديم معلومات عن التغيرات التاريخيـــة في النقدية وما في حكمها للمنشاة وذلك باستعمال هذه القائمة والتي تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

وعلى المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لمتطلبات المعيار المحاســـبي الدولي السابع، كما ينبغي عرض هذه القائمة كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عرض القوائم المالية عنها.

RESUME:

Les états financiers sont considères parmi situations comptables les plus importants, ils sont utiles à pour l'administration car ils sont considérés comme la principale source d' informations financières dont ont besoin les personnes étrangers a l'unité économique, et qui comportent le budget, l'états des revenus, l'états changement des droits de propriété, l'états des flux trésorerie, en plus des explication.

Ainsi les renseignements sur les flux monétaires sont considérés importants pour chaque structure par les utilisateurs des états financiers, car la structure a besoin d'utiliser ses flux.

La finalité de l'états des flux trésorerie est de présenter des informations sur les changements historique dans la trésorerie et Equivalents de trésorerie de la structure et ce, par l'utilisation de cet états qui facilite la classification des flux monétaires durant cette période en flux d'activité pratique et d'investissement et financement.

La structure doit préparer l'états des flux monétaires selon les exigences du 7 eme critère de la comptabilité internationale ,comme il est exige de présenter cet états comme élément complémentaire a ses états financières sont exposés.